

DIE HERANZIEHUNG DER GENOSSENSCHAFTEN ZUR KÖRPERSCHAFTSTEUER

*Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen
Fakultät der
Ludwig-Maximilians-Universität
zu München*

vorgelegt von
Bernhard Klusak
Diplom-Volkswirt
1957

*Die Heranziehung der Genossenschaften
zur Körperschaftsteuer*



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554015_0023

DIE HERANZIEHUNG DER GENOSSENSCHAFTEN ZUR KÖRPERSCHAFTSTEUER

*Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen
Fakultät der
Ludwig-Maximilians-Universität
zu München*

vorgelegt von
Bernhard Klusak
Diplom-Volkswirt
1957



Referent: Prof. Dr. Fritz Terhalle

Tag der mündlichen Prüfung: 26. 7. 1957

Verlag der Raiffeisendruckerei G.m.b.H., Neuwied

April 1958

Satz-, Druck- und Buchbinderarbeit: Raiffeisendruckerei G.m.b.H., Neuwied

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Einleitung	7
I. Problemstellung	7
II. Einige Zahlen	8
Kapitel 1	
Die gegenwärtige Regelung der Genossenschaftsbesteuerung	12
I. Die grundsätzliche Steuerpflicht	12
II. Die Sonderregelungen	14
Kapitel 2	
Die wichtigsten Argumente in dem Meinungsstreit um die Genossenschaftsbesteuerung	20
I. Argumente, die zugunsten der Genossenschaften vorgebracht werden	20
II. Argumente, die eine stärkere Besteuerung der Genossen- schaften rechtfertigen sollen	22
Kapitel 3	
Grundsätzliche Steuerfreiheit für Genossenschaften?	24
I. Das Problem des „Einkommens“ der Genossenschaft	24
II. Von der Notwendigkeit, den in der Genossenschaft verbleiben- den Überschuß durch eine Einkommensteuer zu erfassen	27
III. Die Fragen des Wettbewerbs zwischen genossenschaftlichen und nichtgenossenschaftlichen Unternehmen	28
Kapitel 4	
Die Folgerungen, die der Gesetzgeber zieht	30
I. Gleichbehandlung mit den Kapitalgesellschaften	31
II. Schlechterstellung gegenüber Kapitalgesellschaften	32
Kapitel 5	
Gleichhohe Belastung von Genossenschaften und Kapitalgesell- schaften?	34
Kapitel 6	
Das Problem der Wirtschaftsgenossenschaften	41
I. Konsumgenossenschaften im allgemeinen	42
II. Das Nichtmitgliedergeschäft bei Konsumgenossenschaften	46
III. Wohnungsgenossenschaften	51
Kapitel 7	
Die Regelung bei land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sowie bei Kreditgenossenschaften; Steuerpolitik als Wirtschaftspolitik	56
I. Land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungs- genossenschaften	58
II. Die wichtigsten Einwände gegen die Steuerbefreiung	61
III. Kreditgenossenschaften	67

Kapitel 8

Noch einmal Steuerpolitik als Wirtschaftspolitik: Zur Heranziehung der Konsum- und Wohnungsgenossenschaften	69
I. Konsumgenossenschaften	70
II. Wohnungsgenossenschaften	73

Kapitel 9

Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Rückvergütung	76
I. Einwände gegen die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung . . .	77
II. Rückvergütung und Nichtmitgliedergeschäft	85

Kapitel 10

Der Vorschlag der Sollgewinnbesteuerung für Genossenschaften . .	86
Zusammenfassung	90
Literaturverzeichnis	92

Erläuterung der Abkürzungen

BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BdGK	Bericht der Deutschen Genossenschaftskasse
BStBl.	Bundessteuerblatt
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DZ	Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung
EstG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzarchiv
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FiSt.	Grundlagen und Möglichkeiten einer organ. Finanz- und Steuerreform
GrSt.	Große Steuerreform
Hdb. d. Fi.	Handbuch der Finanzwissenschaft
Hdw. d. Staatsw.	Handwörterbuch der Staatswissenschaften
Jahrb. DRV	Jahrbuch des Deutschen Raiffeisenverbandes
KStDV	Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
Org. St.	Organische Steuerreform
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
Stat. Jahrb.	Statistisches Jahrbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft
Wört. d. Volksw.	Wörterbuch der Volkswirtschaft
Zeitschr.	
f. d. ges. Gen.-Wes.	Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen

Einleitung

I. Problemstellung

Es ist noch nicht lange her, daß der kleinen die große Steuerreform des Bundesfinanzministers folgte, und $1\frac{3}{4}$ Jahre später schon brachten der Fortfall des Notopfers Berlin und andere Maßnahmen zusätzliche Erleichterungen, vornehmlich bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Trotzdem sind die Rufe nach weiteren, umfangreichen Steuersenkungen und nach grundlegenden Reformen nicht verstummt. Das hat seinen Grund darin, daß die seit Jahrzehnten zu beobachtende Ausdehnung der Staatstätigkeit soweit fortgeschritten ist, daß heute rund $\frac{1}{3}$ des Volkseinkommens zur Deckung des Staatsfinanzbedarfs beansprucht wird. Zwar wird man nicht sagen können, diese 50 Milliarden würden dem volkswirtschaftlichen Kreislauf entnommen und vom Staat verzehrt; sie werden nur umgeschichtet, anders verteilt. Doch die Disposition eines Teils des Volkseinkommens durch den Staat ist erst der zweite Schritt, das Ergebnis des ersten. Und dieser erste Schritt heißt Fortnahme, Heranziehen zur Besteuerung. Zwei verlorene Kriege taten ihr übriges, um die Last, die auf jedem einzelnen liegt, besonders drückend zu machen, und deshalb wird die alte Frage heute immer wieder gestellt: Muß das sein? Und wenn ein so hoher Bedarf besteht, ist die Last so gerecht wie möglich verteilt?

Daher fragt man seit Jahren auch nach der Zweckmäßigkeit und nach der Angemessenheit der Genossenschaftsbesteuerung. Und diese Frage führt bei dem einen zu dem Ergebnis, die Genossenschaft müsse zu viel Steuern entrichten, der andere behauptet, die Genossenschaft würde ungerechterweise bevorzugt. Die Intensität und Nachhaltigkeit, mit der diese Frage immer wieder aufgeworfen wird, wird verständlich, wenn man sich die Bedeutung vor Augen führt, die den Genossenschaften in unserer Volkswirtschaft zukommt. Ein Blick auf die im zweiten Teil dieser Einleitung wiedergegebenen Zahlen läßt den Umfang erkennen, in dem die einzelnen Genossenschaftszweige in dem jeweiligen Wirtschaftsbereich tätig sind, und vermittelt dadurch auch eine Vorstellung von der Größenordnung innerhalb der Gesamtwirtschaft. Aus der Tatsache, daß ein beachtlicher Teil unserer Wirtschaft genossenschaftlich organisiert ist, ergibt sich die Notwendigkeit, die Genossenschaftsbesteuerung mit der übrigen Steuerpolitik in Einklang zu halten. Das Prinzip der Gerechtigkeit in der Besteuerung erfordert, daß gleiche Verhältnisse gleich, unterschiedliche unterschiedlich behandelt werden. Aufgabe

der vorliegenden Arbeit soll es darum sein, zu untersuchen, wie der Gesetzgeber diese Forderung erfüllt, und zwar auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer. Dabei wird nicht die Absicht verfolgt, sich an dem Für und Wider um die grundsätzliche Zweckmäßigkeit der Körperschaftsteuer oder ihr Aufgehen in einer einheitlichen Betriebssteuer zu beteiligen. Bereits im Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium wurde die Beibehaltung der Körperschaftsteuer empfohlen¹⁾, und die mit dem 1. 1. 1955 in Kraft getretene Große Steuerreform hat an dem Fortbestehen der Körperschaftsteuer nichts geändert. Bei der vorliegenden Arbeit soll vielmehr ausgegangen werden von einer bestehenden, alle in der Form der juristischen Person organisierten Gebilde erfassenden Steuer, d. h. von der Körperschaftsteuer, wie sie zur Zeit im Bundesgebiet erhoben wird. Zu fragen ist daher, werden die Genossenschaften derart zur Körperschaftsteuer herangezogen, daß sich daraus eine Bevorzugung im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen ergibt? Oder werden die Genossenschaften in zu starkem Maße durch die Körperschaftsteuer erfaßt? Wenn der Gesetzgeber vom Grundsatz der Gerechtigkeit nach der einen oder anderen Seite abweicht, was ist der Grund dafür? Der große Finanzbedarf, oder setzt er Steuerpolitik für Wirtschafts- und Sozialpolitik?

Aus der Beschränkung auf das Gebiet der Körperschaftsteuer ergibt sich, daß die alten, nicht dem Genossenschaftsgesetz, sondern noch Landesrecht unterstehenden Genossenschaften, wie Wald-, Forst-, Laub- und Hauberggenossenschaften, in der vorliegenden Arbeit nicht berücksichtigt werden²⁾. Darüber hinaus sollen auch die in Deutschland seltenen Vollproduktiv-Genossenschaften bei der Untersuchung außer Betracht bleiben.

II. Einige Zahlen

Bei dem Versuch, eine Vorstellung von dem Umfang und der Bedeutung des genossenschaftlichen Bereichs der Wirtschaft zu gewinnen, können die im folgenden wiedergegebenen Zahlen behilflich sein.

Geht man von der Gesamtzahl der Unternehmungen aller Rechtsformen — allerdings ohne Landwirtschaft — aus, so gab es Ende 1950 in der Bundesrepublik³⁾:

¹⁾ Org. St. a. a. O., S. 29.

²⁾ Diese Genossenschaften gehören nach § 1 Abs. 1 Ziff. 5 KStG nicht zu den Genossenschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziff. 2 (KStG 1955 v. 21. 12. 54 — BStBl. 1954 I/703).

³⁾ Stat. Jahrb., S. 170.

Rechtsform	Anzahl	in %
Ein od. mehrere Inhaber (nicht OHG od. KG)	1 926 556	90,39
OHG, KG	76 735	3,60
GmbH	20 094	0,94
AG, KGaA	2 559	0,12
Genossenschaften	18 061	0,85
Körp. d. öff. Rechts	72 920	3,42
sonstige	14 456	0,68
	2 131 381	100,00

Betrachtet man dagegen die Umsätze der Unternehmen nach Rechtsformen, ergibt sich für das Bundesgebiet im Jahre 1954 ein ganz anderes Bild⁴⁾:

Rechtsform	in Mrd. DM	in %
Ein od. mehrere Inhaber (nicht OHG od. KG)	132 716	33,4
OHG, KG	78 679	19,8
GmbH	71 424	18,0
AG, KGaA	71 378	18,1
Genossenschaften	11 539	2,9
Körp. d. öff. Rechts	6 755	1,7
sonstige	25 189	6,1
	397 680	100,0

Die Bilanzsumme aller westdeutschen Genossenschaften und der Deutschen Genossenschaftskasse mit ihren Tochtergesellschaften betrug 1955 23,3 Mrd. Mark. Dazu trugen insgesamt 27 625 Genossenschaften bei; alle Ortsgenossenschaften zusammen hatten eine Mitgliederzahl von 8,4 Mill.⁵⁾.

Dieser Gesamtbestand an Genossenschaften besteht aus 4 großen Zweigen, den ländlichen, den gewerblichen, den Konsum- und den Wohnungsgenossenschaften.

Den größten Anteil stellen ohne Frage die ländlichen Genossenschaften, die im Deutschen Raiffeisenverband zusammengeschlossen sind. Er umfaßte Ende 1955 23 067 Genossenschaften, die 3,56 Mill. Mitglieder hatten⁶⁾.

Die Spitzenorganisation der gewerblichen Genossenschaften ist der Deutsche Genossenschaftsverband (Schulze-Delitzsch), der Ende

⁴⁾ Stat. Jahrb., S. 417.

⁵⁾ BdGK, S. 11 f.

⁶⁾ Jahrb. DRV für 1955, S. 15.

1955 rd. 2 320 Genossenschaften vereinigte. Die Mitgliederzahl dieser Genossenschaften betrug rd. 1,6 Mill.⁷⁾).

Dem Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften gehörten Ende 1955 304 Konsumgenossenschaften an, die über 8 650 Verkaufsstellen verfügten, darunter 115 Selbst- und 855 Schnellbedienungsläden. Die Zahl der Mitglieder erreichte Ende 1955 2,25 Mill., das sind 4,4 % der Bevölkerung, gegenüber 6,2 % im Jahre 1932⁸⁾).

Die Wohnungsgenossenschaften schließlich gehören, neben Wohnungsunternehmen anderer Rechtsformen, dem Gesamtverband Gemeinnütziger Wohnungsunternehmen an. 1955 waren in Westdeutschland 1 761 Wohnungsgenossenschaften vorhanden; sie hatten rd. 851 000 Mitglieder⁹⁾).

Zur Abrundung des Überblicks sei dargestellt, welche Marktanteile die genossenschaftlich betriebene Wirtschaft in den wichtigsten Zweigen hat. Dabei ergibt sich beim Kreditsektor folgendes Bild¹⁰⁾:

a) auf der Aktivseite

Die Nichtbankenkundschaft schuldete Ende 1955 den genossenschaftlichen Kreditinstituten 7 Mrd. DM

Das entspricht einem Anteil an den 1955 an die Nichtbankenkundschaft herausgelegten Krediten der Geschäftsbanken, Bausparkassen und Teilzahlungsfinanzierungsinstituten von 10,1 %

b) auf der Passivseite

Die Einlagen der Nichtbankenkundschaft betrugen Ende 1955 bei den genossenschaftlichen Kreditinstituten 7,4 Mrd. DM

Das entspricht einem Anteil an den bei Geschäftsbanken und Bausparkassen 1955 befindlichen Nichtbankeneinlagen von 14,2 %

an den vorhandenen Spareinlagen von 19,5 %

Im Warenssektor erreichten die Umsätze und Dienstleistungen der ländlichen, gewerblichen und Konsumgenossenschaften sowie ihrer Zentralen 1955 die Summe von 21,6 Mrd. DM. Vom Gesamtumsatz entfielen 55 % auf den ländlichen, 29 % auf den gewerblichen und 16 % auf den konsumgenossenschaftlichen Abschnitt¹¹⁾.

⁷⁾ BdGK, S. 39.

⁸⁾ BdGK, S. 20.

⁹⁾ BdGK, S. 21 u. 39.

¹⁰⁾ BdGK, S. 14 f.

¹¹⁾ BdGK, S. 17.

- a) Die ländlichen Waren-, Verwertungs- und Betriebsgenossenschaften, die Spar- und Darlehnskassen mit Warenverkehr, die ländlichen Warenzentralen und deren Zentralgeschäftsanstalten erzielten 1954 Warenumsätze und Dienstleistungen im Wert von . 11,3 Mrd. DM
Das entspricht im einzelnen folgenden Marktanteilen:

aa) im Absatzgeschäft

bei Molkereimilch	82 %
bei gewerblich geschlachteten Inlandtieren . .	20 %
bei von der Landwirtschaft verkauftem Getreide	42 %
bei von den Erzeugern an Genossenschaften und Handel abgesetztem Obst und Gemüse . .	35 %
bei der Weinernte (./Verbrauch der Winzer) .	30 %

bb) im Bezugsgeschäft

bei Düngemitteln	60 %
bei zugekauftem Saatgut	40 %
bei zugekauften Futtermitteln	35 %
bei Maschinen und Geräten ¹²⁾	25 %

- b) Bei den gewerblichen Warengenossenschaften soll der weitaus bedeutendste Zweig, die Einkaufsgenossenschaften des Einzelhandels herausgegriffen werden. Sie tätigten 1955 Umsätze im Wert von . 3,05 Mrd. DM

Das bedeutet einen Marktanteil der Genossenschaften bei der Belieferung der Klein- und Mittelbetriebe des Einzelhandels durch den Großhandel von¹³⁾ 28 %

Im einzelnen beträgt der Anteil bei

Nahrungsmitteln	38 %
Textilien	28 %
Schuhen	75 %
Hausrat, Eisen, Glas, Porzellan	32 %
Drogen, Pharmazeutika ¹⁴⁾	12 %

- c) Bei den Konsumgenossenschaften erreichte 1953 der Gesamtumsatz 1,58 Mrd. DM

Das entspricht einem Anteil am gesamten Einzelhandelsumsatz von rd. 4 %

¹²⁾ BdGK, S. 17 f.

¹³⁾ BdGK, S. 18 f.

¹⁴⁾ BdGK, S. 19.

Betrachtet man nur den Einzelhandel mit Lebensmitteln, so ergab sich ein Umsatz von 1,4 Mrd. DM
 was einem Marktanteil von 10 %
 entspricht¹⁵⁾.

Die Wohnungsgenossenschaften schließlich bauten im Jahre 1953 in eigener Bauherrschaft 65 510 Wohnungen, das ergibt einen Anteil an den im Bundesgebiet im gleichen Jahre fertiggestellten Wohnungen von¹⁶⁾ 12,7 %

Kapitel 1

Die gegenwärtige Regelung der Genossenschaftsbesteuerung

Die in der Einleitung wiedergegebenen Zahlen machen deutlich, warum die Frage der Zweckmäßigkeit und Angemessenheit in der Genossenschaftsbesteuerung immer wieder aufgeworfen wird. Im jetzt folgenden ersten Kapitel soll das gegenwärtig geltende Recht dargestellt, daneben aber auch gefragt werden, welche Überlegungen des Gesetzgebers der jeweiligen Bestimmung zugrunde liegen; ist doch erst danach ein Urteil über die Zweckmäßigkeit des Gewollten möglich.

I. Die grundsätzliche Steuerpflicht

Das Körperschaftsteuergesetz (KStG) von 1934, dessen Regelungen im wesentlichen noch heute beibehalten werden, brachte eine grundlegende Änderung für Genossenschaften. Die Steuerfreiheit, die das KStG von 1925 noch gewährt hatte — Genossenschaften, die einem Revisionsverband angeschlossen waren und ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkten, waren von der Körperschaftsteuer befreit — wurde aufgehoben und alle Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften für körperschaftsteuerpflichtig erklärt. Seitdem erstreckt sich die in § 1 Abs. 1 Ziff. 2 niedergelegte unbeschränkte Steuerpflicht auf sämtliche Einkünfte und ist nicht mehr davon abhängig, ob sich die Genossenschaft auf das Mitgliedergeschäft beschränkt oder nicht¹⁷⁾. Jedoch können alle Genossenschaften die weiter unten behandelte Warenrückvergütung vom steuerpflichtigen Gewinn absetzen. Kleinstgenossenschaften — wie auch die kleinen und kleinsten Körperschaften anderer Rechtsform — sind von der Körperschaftsteuer

¹⁵⁾ Zur Reform des Genossenschaftsrechts, S. 118.

¹⁶⁾ Zur Reform des Genossenschaftsrechts, S. 118.

¹⁷⁾ KStG 1955 vom 21. 12. 54 (BStBl. 1954 I/703), KStDV 1955 vom 23. 12. 55 (BGBl. I/1955 S. 853), KStR 1953 vom 15. 4. 54 (BStBl. 1954 I/235).

befreit, da der mit ihrer Besteuerung verbundene Aufwand nicht in angemessenem Verhältnis zu dem hieraus zu erwartenden Steuererfolg stünde. „Ist in solchen Fällen von vornherein anzunehmen, daß das Einkommen 500,— DM nicht übersteigt, ist von einer Veranlagung grundsätzlich abzusehen¹⁸⁾. Da der Gesetzgeber den Begriff „kleine und kleinste Genossenschaft“ jedoch nicht eindeutig abgrenzte und auch für den Fall der Warenrückvergütung keine besondere Regelung schuf, führen die Finanzämter die Veranlagung sehr verschieden durch. Im Bereich der OFD München wird die Befreiung dann gewährt, wenn

- a) die Genossenschaft ehrenamtlich geleitet ist,
- b) das Einkommen vor Abzug der Warenrückvergütung 2 000,— DM nicht übersteigt¹⁹⁾.

Auffällig ist also die Tatsache, daß die Genossenschaften bis 1934 im allgemeinen von der Körperschaftsteuer befreit waren, während sie seitdem den Kapitalgesellschaften grundsätzlich gleichgestellt sind. Fragen wir nach den Überlegungen, die den Gesetzgeber zu dieser Maßnahme bewogen haben, so finden wir als erstes den Wunsch, eine Gleichmäßigkeit in der Besteuerung zu erreichen. Alle Unternehmen sollten nach einheitlichen und gleichen Grundsätzen besteuert werden. Niemand sollte mehr die Möglichkeit haben, durch die Wahl einer bestimmten Rechtsform der Steuerzahlung zu entgehen. Man wollte alle Gewinne, die durch eine Beteiligung am Wirtschaftsleben entstanden, einheitlich erfassen²⁰⁾. So sagt Reinhardt: „Ein weiteres Ziel ist die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Jede Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse, die sich am Wirtschaftsleben beteiligt, soll entsprechend ihrem dadurch erzielten Einkommen zur Steuer herangezogen werden“²¹⁾. Und er fährt an einer anderen Stelle fort: „Es widerspricht gesunden Wettbewerbsverhältnissen, wenn zugelassen wird, daß es genügt, das Unternehmen in eine bestimmte Rechtsform zu kleiden, um die Gewinne aus dem Unternehmen der Besteuerung zu entziehen. Deshalb sind dem neuen Gesetz gemäß die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften voll steuerpflichtig“²²⁾.

Ferner wird bei der Erfassung der Genossenschaften auch der Wunsch eine Rolle gespielt haben, die Steuereinnahmen zu erhöhen. Reinhardt streitet dies zwar ab, wenn er sagt, den Änderungen

¹⁸⁾ KStR 1953 Abschn. 51 (1).

¹⁹⁾ Anweisung der OFD München v. 13. 4. 54, S. 2515—39/4 Bayer. Raiffeisenblatt, 58. Jhrg. Nr. 10/165.

²⁰⁾ Zülw-Henze-Schubert, a. a. O., S. VII. — Brönner, a. a. O., S. 18.

²¹⁾ a. a. O., S. 172.

²²⁾ a. a. O., S. 176.

gegenüber dem bisherigen Rechtszustand läge kein fiskalisches Bestreben zugrunde²³⁾. Aber es ist eine Tatsache, daß der Finanzbedarf des Staates im Laufe der letzten Jahrzehnte — infolge der Ausweitung der Staatstätigkeit — ständig gestiegen ist, und daraus folgt notwendig die stärkere Ausschöpfung vorhandener und — wenn möglich — das Aufspüren neuer Steuerquellen. Schon in den Beratungen der deutschen Nationalversammlung über die Einführung einer selbständigen Steuer für Körperschaften in den Jahren 1919/20 findet sich der ernste Satz: „Die finanzielle Notlage hat das Reich gezwungen . . ., alle diese Güter, soweit sie den der Steuerhoheit unterliegenden Subjekten zufließen, zu erfassen, auch wenn diese nicht natürliche Personen sind“²⁴⁾. S c h m ö l d e r s weist nach, daß seit dem Bestehen einer selbständigen Besteuerung der Körperschaften sich in Deutschland wie im Ausland der Trend beobachten läßt, diese Besteuerung zu verschärfen, und das unter der Wirkung des wachsenden Finanzbedarfs²⁵⁾. Daher wird man — neben den erwähnten anderen Gesichtspunkten — auch den Wunsch nach größeren Einnahmen als Grund für die Heranziehung der Genossenschaften zur Körperschaftsteuer aufzufassen haben.

II. Die Sonderregelungen

Die Genossenschaften sind damit den Kapitalgesellschaften grundsätzlich gleichgestellt. Doch bestehen einige Ausnahmen. In § 23 KStG wird die Bundesregierung ermächtigt, bei der Besteuerung von Genossenschaften folgende Maßnahmen durch Rechtsverordnung zu treffen:

- a) Land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, die kein Geschäft mit Nichtmitgliedern betreiben, sowie Kreditgenossenschaften und Zentralkassen, die nur an Mitglieder Kredite gewähren, von der Körperschaftsteuer zu befreien oder bei ihnen einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Diese Begünstigung kann von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, z. B. davon abhängig gemacht werden, daß die Nutzung, Bearbeitung oder Verarbeitung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt.
- b) Ferner wird die Bundesregierung ermächtigt, anzuordnen, unter welchen Voraussetzungen Genossenschaften Warenrückvergütungen bei der Ermittlung des Gewinns absetzen dürfen²⁶⁾.

²³⁾ a. a. O., S. 172.

²⁴⁾ Verhandlungen der deutschen Nationalversammlung, S. 10.

²⁵⁾ Entwicklung der Betriebsbesteuerung, Sp. 974 ff.

²⁶⁾ Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 54 (BGBl. I/1954 S. 387).

Diese Ermächtigung besteht materiell ebenfalls schon seit 1934; sie wurde 1954 lediglich neu abgefaßt. Der Bundesfinanzminister hat davon in den §§ 31—35 KStDV Gebrauch gemacht. Sie sollen im folgenden eingehender betrachtet werden.

1. Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften

Die Begünstigung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wird im § 31 KStDV ausgesprochen:

„Genossenschaften sind von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sich ihr Geschäftsbetrieb beschränkt

- a) auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände (z. B. Dreschgenossenschaften, Pflug-, Zuchtgenossenschaften) oder
- b) auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt (z. B. Molkerei-, Winzer-, Brennerei-, Viehverwertungs-, Eierverwertungsgenossenschaften)“.

Fragt man nach dem Grund, der den Gesetzgeber veranlaßte, land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer zu befreien, so bringt eine Untersuchung der Bedingungen, an die die Steuerfreiheit geknüpft ist, bald eine Erklärung.

Einmal wird die Beschränkung auf den Mitgliederkreis zur Bedingung gemacht. Bereits im Text wird von „gemeinschaftlicher Benutzung“ und „von den Mitgliedern selbst gewonnenen“ Erzeugnissen gesprochen. Werden auch Geschäfte mit Nichtmitgliedern abgeschlossen, geht die Steuerfreiheit verloren²⁷⁾.

Die zweite Bedingung ist, daß es sich um Genossenschaften der Land- oder Forstwirtschaft handeln muß. Auch dies geht aus der Fassung des § 31 KStDV deutlich hervor. Die Bedingung erläuternd meint Z ü l o w - H e n z e - S c h u b e r t, der Betrieb der Genossenschaften müsse als Nebenbetrieb den landwirtschaftlichen Hauptbetrieben der Mitglieder dienen. Die Steuerfreiheit habe zur Voraussetzung, daß die Genossenschaft die landwirtschaftlichen Erzeugnisse ihrer Mitglieder so bearbeite und verwerte, wie es der einzelne Land- oder Forstwirt selbst — in seinem Betrieb — tun würde, wenn er nicht wegen ungenügender Kapitalausstattung oder aus

²⁷⁾ Klein, Besteuerung der Genossenschaften, S. 187.

Gründen der Rationalisierung diesen Fertigungsbereich — zusammen mit anderen Landwirten — einer Genossenschaft übertragen hätte²⁸⁾).

Aus diesen beiden Bedingungen — Beschränkung auf die Mitglieder und Bereich der Land- und Forstwirtschaft — ergibt sich eindeutig, daß es die Absicht des Gesetzgebers ist, die Land- und Forstwirtschaft zu fördern. So hat der RFH einer landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft, die eine Wasserversorgungsanlage betrieb, die Steuerfreiheit versagt, weil die Anlage nicht nur der Landwirtschaft, sondern auch Gewerbetreibenden zugute kam²⁹⁾. Und der BFH sagt es ganz klar in einem ausführlichen Gutachten, die Steuererleichterung des § 31 KStDV habe den volkswirtschaftlichen Zweck, die kleinbäuerlichen Betriebe mit den landwirtschaftlichen Großbetrieben konkurrenzfähig zu machen³⁰⁾.

2. Kreditgenossenschaften

Neben der Befreiung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wurde von der dem BdF in § 23 KStG gegebenen Ermächtigung auch zugunsten der Kreditgenossenschaften Gebrauch gemacht. Nach § 33 KStDV werden Kreditgenossenschaften, sofern sie Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren, mit $\frac{1}{3}$ des Steuersatzes zur Körperschaftsteuer herangezogen. Die gleiche Behandlung erfahren die sog. gemischten Spar- und Darlehenskassen, wenn bei ihnen das Geld- und Kreditgeschäft den Hauptgeschäftszweig bildet — Spar- und Darlehenskassen befassen sich häufig neben dem Geld- und Kreditgeschäft auch mit dem Warengeschäft —. Überwiegt dagegen das Warengeschäft, handelt es sich um eine Warengenossenschaft, für die die Steuerermäßigung des § 33 KStDV nicht in Betracht kommt. Die Frage, welcher Geschäftszweig überwiegt, ist durch Vergleich der Rohgewinne aus dem Geld- und Warengeschäft zu entscheiden³¹⁾.

Nicht zu den Kreditgenossenschaften im Sinne des § 33 KStDV gehören die Bausparkassen, auch wenn sie in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft betrieben werden³²⁾.

Fragt man wieder nach den Gründen des Gesetzgebers für eine günstigere Regelung bei Kreditgenossenschaften, hilft auch hier der Hinweis auf die Bedingungen der Steuerermäßigung. Voraussetzung

²⁸⁾ a. a. O., S. 71.

²⁹⁾ RFH v. 16. 6. 42 I 69/42 (RStBl. 1942 S. 780).

³⁰⁾ BFH v. 8. 9. 53 (BStBl. III/1954 S. 38).

³¹⁾ RFH v. 3. 2. 42 I 129/41 (RStBl. I/1942 S. 603).

³²⁾ RFH v. 16. 6. 42 I 197/41 Bd. 52, S. 36.

ist, daß sich die Kreditgewährung auf den Kreis der Mitglieder beschränkt und daß es sich um eine Kreditgenossenschaft handelt. Kreditgenossenschaften nun sind Einrichtungen, die sich vor allem die Pflege des Kleinkredits zur Aufgabe gemacht haben. Dadurch ermöglichen sie eine bessere Versorgung des Mittelstandes mit kurzfristigem Personal- und langfristigem Anlagekredit; Funktionen, die weitgehend auch von den Sparkassen erfüllt werden. Sparkassen aber sind nach § 4 Ziff. 4 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sie der Pflege des eigentlichen Sparverkehrs dienen und es sich um öffentliche oder unter Staatsaufsicht stehende Sparkassen handelt. Darum hat der Gesetzgeber auch den genossenschaftlichen Kreditinstituten steuerliche Erleichterungen gewährt, die der steuerlichen Behandlung der öffentlichen Sparkassen ungefähr entsprechen³³⁾.

3. Zentralen

Zentralgenossenschaften unterliegen wie alle Genossenschaften grundsätzlich der Körperschaftsteuerpflicht. Jedoch bestehen auch hier Ausnahmebestimmungen, die mit denen für die Einzelgenossenschaften weitgehend übereinstimmen. So sind die Zentralen landwirtschaftlicher Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften nach § 31 KStDV von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie in der Form einer Genossenschaft geführt werden, die ihnen angeschlossenen Genossenschaften die Bedingungen des § 31 KStDV erfüllen — also steuerbefreit sind — und wenn die Zentralen nur Erzeugnisse dieser Genossenschaften bearbeiten oder verwerten³⁴⁾. In der Begründung des Gutachtens führt der BFH aus, die Steuerbefreiung des § 31 KStDV diene der Förderung landwirtschaftlicher Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften. Daher sei es hier sinntensprechend, die Vergünstigung auch dann zu gewähren, wenn sich die Einzelgenossenschaften, um ihre Aufgaben zu erfüllen, zu einer zentralen Genossenschaft zusammenschließen. Zwar verlange der Passus „selbstgewonnene Erzeugnisse“ eine eigene landwirtschaftliche Produktion; doch stellten bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht die Einzelgenossenschaften, sondern ihre Mitglieder die Träger der Zentralgenossenschaft dar.

Für die Zentralen der Kreditgenossenschaften — die Zentralbanken — bestimmt § 34 KStDV, daß sie als Kreditgenossenschaften anzusehen sind, wenn sie Kredite ausschließlich an Mitglieder ge-

³³⁾ Zülów-Henze-Schubert, a. a. O., S. 86.

³⁴⁾ BFH-Gutachten v. 2. 12. 50 (BStBl. III/1951 S. 26).

währen und sich auf ihre eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben beschränken. Bei ihnen wird daher die Körperschaftsteuer wie bei den Einzelgenossenschaften auf $\frac{1}{3}$ ermäßigt. Das gilt sogar für solche Zentralgenossenschaften, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden.

Der Grund für diese Maßnahme ist wiederum in der Funktion der Zentralkassen zu suchen. Sie bestehen — wie die Zentralen der Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften — aus Einzelgenossenschaften und dienen diesen Einzelgenossenschaften als Geldausgleichstellen. Ihre Aufgabe besteht im wesentlichen darin, von einzelnen Kreditgenossenschaften überschüssige Gelder hereinzunehmen und sie an andere weiterzuleiten. Damit ergänzen und unterstützen sie die ihnen angeschlossenen Genossenschaften. Erkennt der Gesetzgeber jedoch die volkswirtschaftlichen Funktionen der Kreditgenossenschaften an (siehe Abschnitt II, 2 dieses Kapitels), handelt er nur folgerichtig, wenn er auch ihren Zentralen die gleiche steuerliche Ermäßigung gewährt³⁵⁾.

4. Warenrückvergütung

Auch von der dritten im § 23 KStG ausgesprochenen Ermächtigung hat der BdF Gebrauch gemacht: im § 35 KStDV wird erklärt, daß Warenrückvergütungen als Betriebsausgaben vom Steuerbilanzgewinn abgezogen werden dürfen. Dabei sind unter Warenrückvergütung nicht nur die Kaufpreiserückvergütungen der Konsum- und Bezugsgenossenschaften zu verstehen, sondern auch die bei Verwertungsgenossenschaften vorkommenden Nachzahlungen auf die von der Genossenschaft zunächst gezahlten (niedrigeren) Preise. Bei Nutzungs- und Werkgenossenschaften ist noch eine dritte Art zu finden, nämlich die nach dem Ergebnis des Jahresabschlusses zur Deckung der Unkosten in der ursprünglich vorgesehenen Höhe nicht erforderlichen Beträge. Auch sie gehören zu den Warenrückvergütungen des § 35 KStDV. Alle diese Arten der Warenrückvergütung können als Betriebsausgaben vom Steuerbilanzgewinn abgezogen werden, und zwar sind Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder in jedem Fall Betriebsausgaben, solche an Mitglieder gelten als solche insoweit, als sie im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sind. Diese Bestimmung gilt für alle Genossenschaften — auch für die Zentralen, sofern sie in der Rechtsform einer Genossenschaft geführt werden —, mit Ausnahme der befreiten landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften und der Kreditgenossenschaften mit ihren Zentralen.

³⁵⁾ Zülow-Henze-Schubert, a. a. O., S. 100.

In welcher Weise die Warenrückvergütung den Mitgliedern gewährt wird, ist unerheblich. Sie kann in bar oder in Waren geleistet werden, aber auch die Verwendung zur Auffüllung der Geschäftsguthaben ist möglich. Daß die Warenrückvergütung von vornherein zugesagt wird, ist nicht erforderlich, sie kann auch nach Abschluß des Geschäftsjahres festgesetzt werden. Jedoch muß sie stets nach der Höhe des Umsatzes bemessen sein. Eine Festsetzung nach anderen Merkmalen, z. B. Höhe der Geschäftsguthaben oder Dauer der Mitgliedschaft nimmt der Warenrückvergütung den Charakter der Betriebsausgaben und macht sie zur steuerpflichtigen Gewinnausschüttung³⁶⁾.

Zu erwähnen ist noch, daß bei Konsumgenossenschaften die Rückvergütung einer Beschränkung in bezug auf die Höhe unterliegt. Diese Beschränkung ist nicht fiskalischer, nicht einmal steuerrechtlicher Art, sondern eine Bestimmung rein wettbewerbsrechtlicher Natur. Danach darf die Summe von Rabatt und Rückvergütung an Mitglieder 3 % des Umsatzes mit Mitgliedern nicht überschreiten. An Nichtmitglieder dürfen überhaupt keine Rückvergütungen gewährt werden. Außerdem dürfen Konsumgenossenschaften die Fälligkeit der Rückvergütung durch Statut oder Beschluß der Organe nicht länger als 6 Monate nach Schluß des Geschäftsjahres hinausschieben³⁷⁾. Durch diese Beschränkung soll eine Gleichstellung mit den Einzelhandelsbetrieben herbeigeführt werden; bei ihnen ist ein Rabatt von 3 % zulässig.

Schließlich ist wieder die Frage zu stellen, warum der Gesetzgeber das Absetzen der Rückvergütung in voller Höhe — abgesehen von der wettbewerbsrechtlichen Einschränkung bei Konsumgenossenschaften — gestattet. Der Grund für diese Maßnahme ist im Wesen der Genossenschaft selbst zu suchen. Genossenschaften verfolgen das Ziel, den gewerblichen Betrieb oder die Hauswirtschaft ihrer Mitglieder zu fördern. Gewinnerzielung als Selbstzweck ist mit dem Wesen der Genossenschaften nicht vereinbar und widerspricht schon der Definition im § 1 GenG³⁸⁾. Die Rückvergütung nun stellt das wichtigste Mittel zur Verwirklichung dieses Förderungszweckes dar. Sie soll den Mitgliedern das zurückgewähren, was sie im Laufe des Jahres bei ihrem Geschäftsverkehr mit der Genossenschaft zuviel gezahlt oder zuwenig erhalten haben. Der Gesetz-

³⁶⁾ Paulick, Warenrückvergütung, S. 51 ff.

³⁷⁾ Gesetz zur Änderung von Vorschriften d. Gesetzes betr. d. Erwerbs- u. Wirtschaftsgenoss. u. des Rabattgesetzes v. 21. 7. 54 (BGBl. I/54 S. 212).

³⁸⁾ Gesetz betr. die Erwerbs- u. Wirtschaftsgenossenschaften v. 20. 5. 1898 (RGBl. S. 810).

geber erkennt diesen Sachverhalt an, indem er in § 35 KStDV sagt, Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder sind, Warenrückvergütungen an Mitglieder gelten als Betriebsausgaben³⁹⁾. Die bewußt unterschiedliche Formulierung läßt darauf schließen, daß der Gesetzgeber einen Unterschied macht zwischen echten Betriebsausgaben und Warenrückvergütungen an Mitglieder; Warenrückvergütungen sind eben eine besondere Art der Überschußverteilung, keine echten Betriebsausgaben. Somit ist der Grund für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Rückvergütung im Wesen der Genossenschaften selbst zu suchen⁴⁰⁾. Auch Binder meint, daß die gleiche Behandlung von Genossenschaften und Kapitalgesellschaften in der genossenschaftlichen Eigenart ihre Grenzen findet: „Im Körperschaftsteuergesetz 1934 sind die Genossenschaften grundsätzlich den Kapitalgesellschaften gleichgestellt worden. Dieser Grundsatz läßt sich aber nicht ausnahmslos durchführen, wenn dem genossenschaftlichen Gedanken entsprochen und die volkswirtschaftliche Bedeutung einzelner Arten von Genossenschaften berücksichtigt werden soll⁴¹⁾).

Kapitel 2

Die wichtigsten Argumente in dem Meinungsstreit um die Genossenschaftsbesteuerung

Die dargestellte Konzeption des Gesetzgebers wird nicht widerspruchslos hingenommen. Während auf der einen Seite die Ansicht vertreten wird, die grundsätzliche Gleichstellung von Genossenschaften und Kapitalgesellschaften widerspräche der genossenschaftlichen Eigenart und sei daher ungerecht, wird andererseits behauptet, die Genossenschaften erhielten grundlose Steuervergünstigungen, die beseitigt werden müßten. Im folgenden sollen daher die wichtigsten Thesen kurz geschildert werden.

I. Argumente, die zugunsten der Genossenschaften vorgebracht werden

Immer wieder, nicht nur von Vertretern der Genossenschaften selbst, wird die Forderung erhoben, die Genossenschaft aus dem Geltungsbereich der Körperschaftsteuer ganz herauszunehmen, da sie trotz ihrer Rechtsfähigkeit den überwiegenden Kriterien nach eine Personenvereinigung sei. Der rechtliche Aufbau sei dem der OHG und KG ähnlicher als dem der Kapitalgesellschaften. Da bei

³⁹⁾ § 35 KStDV Abs. 2, Satz 1 und 2.

⁴⁰⁾ Grieger, a. a. O., S. 70.

⁴¹⁾ a. a. O., S. 679.

der Besteuerung der Handelsgesellschaften ihrer Eigenart als Personenvereinigung Rechnung getragen würde, indem die OHG und KG mit ihren Gewinnen nicht der Körperschaftsteuer, sondern die einzelnen Gesellschafter der Einkommensteuer unterlägen, wird die gleiche Behandlung auch für Genossenschaften verlangt. Bei der Betonung des personengesellschaftlichen Charakters der Genossenschaft wird vor allem auf den Unterschied gegenüber dem Haupttyp der Kapitalgesellschaften, der Aktiengesellschaft, abgehoben. Die AG diene in erster Linie dem Zweck, erwerbswirtschaftlichen Unternehmen mit großem Kapitalbedarf eine Existenzgrundlage zu schaffen; dadurch würde das Schwergewicht der Beteiligung auf den Kapitalbeitrag gelegt. Demgegenüber fehle der Genossenschaft ein festes Grundkapital, es werde auch nicht der Gewinnerzielung wegen eingesetzt. Außerdem seien ein großes Maß persönlicher Anteilnahme der Mitglieder am Geschäftsbetrieb sowie die Machtfülle der Mitgliederversammlung Beweise für die personenrechtliche Struktur der Genossenschaft⁴²⁾. Körperschaftlicher Aufbau und eigene Rechtspersönlichkeit wären lediglich Folgen reiner Zweckmäßigkeitserwägungen, damit die Genossenschaft am wirtschaftlichen Leben wirksam teilnehmen könne⁴³⁾. Dieser Sachverhalt solle anerkannt und daher die Besteuerung der Genossenschaften derjenigen der Handelsgesellschaften angepaßt werden. „So wie die Gewinne einer OHG oder KG nicht bei der Gesellschaft als solcher, sondern nur in der Person der Gesellschafter als Mitunternehmer steuerlich erfaßt werden, sollte auch der ‚Gewinn‘ einer Genossenschaft nicht bei dieser, sondern in der Person der Genossen als den wirtschaftlichen Trägern und Mitunternehmern des gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes zur Besteuerung herangezogen werden ...“⁴⁴⁾.

Auf diese Argumentation kann jedoch innerhalb der vorliegenden Arbeit nicht eingegangen werden. Sie wurde lediglich der Vollständigkeit halber erwähnt. Bei der Problemstellung wurde von dem Bestehen der gegenwärtigen Körperschaftsteuer ausgegangen; ihre grundsätzliche Zweckmäßigkeit sollte nicht untersucht werden. Die These, die Genossenschaften müßten ihres personenrechtlichen Charakters wegen wie die Handelsgesellschaften besteuert werden, kann deshalb nicht hier, sondern nur im Rahmen einer Steuerreform erörtert werden.

⁴²⁾ Siehe dazu im einzelnen Klein, Vergleichende Studie.

⁴³⁾ Schubert, a. a. O., S. 36.

⁴⁴⁾ Paulick, Die eingetr. Genossenschaft, S. 187.

Neben der Forderung nach gänzlicher Herausnahme der Genossenschaften aus dem Bereich der Körperschaftsteuer wird häufig die Behauptung vertreten, die Genossenschaft sei Hilfswirtschaft und könne als solche gar kein Einkommen haben; der Effekt genossenschaftlicher Wirtschaftsweise fände vielmehr im Einkommen der Mitglieder seinen Niederschlag⁴⁵⁾. Eine Genossenschaft entstünde — betriebswirtschaftlich gesehen — durch Ausgliederung einer oder mehrerer Funktionen aus den Mitgliederbetrieben. Dadurch würden die Mitglieder Kunden und Eigentümer des genossenschaftlichen Betriebes zugleich. Das bedeute, daß der Markt in den Beziehungen zwischen Genossenschaftsbetrieb und Mitgliederwirtschaften ausgeschaltet sei. Der Genossenschaftsbetrieb sei nur in einer Richtung, entweder mit der Beschaffungs- oder der Absatzseite, mit dem Markt verbunden. Für die Entstehung eines Gewinns sei jedoch Voraussetzung, daß ein Unternehmen mit zwei Märkten, einem vor- und einem nachgelagerten, in Verbindung stehe. Da die Genossenschaft nur einseitig mit dem Markt verbunden sei, könne sie, wenn sie sich auf das Mitgliedergeschäft beschränke, keinen Gewinn erzielen. Deshalb sei das, was in der Jahresrechnung eines Genossenschaftsbetriebes an Überschüssen ausgewiesen würde, kein Gewinn, sondern ein rein rechnungsmäßiger Posten. Wenn die Genossenschaft aber keinen Gewinn erzielen könne, womit wäre ihre Heranziehung zu einer Gewinnsteuer dann zu rechtfertigen?⁴⁶⁾

II. Argumente, die eine stärkere Besteuerung der Genossenschaften rechtfertigen sollen

Nach der anderen Seite hin — mit der Tendenz also, eine schärfere Heranziehung der Genossenschaften zur Körperschaftsteuer als bisher zu fordern — fehlt es ebensowenig an vorgebrachten Meinungen. Besonders die eben erwähnte These von dem Fehlen der Gewinnstrebigkeit bei Genossenschaften wird immer wieder angegriffen. Von einem hilfswirtschaftlichen Charakter der Genossenschaft, von einem Ergänzungsbetrieb könne heute vielfach keine Rede mehr sein, da es genügend Anzeichen für ein Eigenleben der Genossenschaften gäbe. Als Beweis wird einmal geltend gemacht, die Genossenschaften betrieben eine Thesaurierungspolitik, indem sie überhöhte Reserven ansammelten. Die Tatsache, daß die in den Bilanzen ausgewiesenen offenen Reserven oft die Höhe der

⁴⁵⁾ Henzler, a. a. O., S. 46 ff. — Genossenschaften und Kartellgesetz, S. 50 f.

⁴⁶⁾ Weisser, Heranziehung der Genossenschaften, S. 665 ff. — Kolbe, a. a. O., Sp. 339 ff.

Geschäftsguthaben übersteigen, soll Zeichen einer Verselbständigung der Genossenschaften sein⁴⁷⁾. „Auch bei Genossenschaften besteht die Möglichkeit, daß das gemeinsame Gebilde, obwohl eigentlich nur als Hilfswirtschaft gedacht, mit der Zeit ein Eigenleben entfaltet, Gewinne erzielt, die es nicht vollständig ausschüttet, also Reserven bildet, Vermögen ansammelt usw.“⁴⁸⁾. Als Zahlenmaterial wird angeführt, daß das Eigenkapital der Molkereigenossenschaften z. B. von 1938 bis 1946 um rd. 80 %, die Bankguthaben um rd. 130 % angewachsen wären, und die Verminderung der aufgenommenen Gelder habe im gleichen Zeitraum rd. 56 % betragen⁴⁹⁾.

Zum anderen wird als Beweis für eine „Entartung“ der Genossenschaften die Tatsache angeführt, daß zahlreiche Genossenschaften eine stattliche Größe erreicht haben. Man weist auch auf die Sachwertausstattung mancher Genossenschaftsbetriebe hin, und auf die Modernität ihrer Anlagen. Da sich Genossenschaftsbetriebe optisch vielfach nicht mehr von entsprechenden Betrieben der nicht-genossenschaftlichen Wirtschaft unterscheiden, wird daraus gefolgert, auch wesensmäßig bestände kein Unterschied mehr. Genossenschaftliche Großbetriebe seien Erwerbswirtschaften wie jeder nicht-genossenschaftliche Betrieb und, angewandt auf das Gebiet der Besteuerung, den gleichen Steuern zu unterwerfen. So äußert sich das Institut für Finanzen und Steuern in einem Gutachten zur großen Steuerreform:⁵⁰⁾ „Diese Genossenschaften (gemeint sind insbesondere die landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften) haben sowohl nach der Höhe ihrer Betriebsvermögen als auch nach dem Umfang und der Art ihrer Tätigkeit den Charakter reiner gewerblicher Betriebe angenommen. Diese Tatsache erfordert auch ihre steuerliche Gleichstellung mit den übrigen Gewerbebetrieben der Privatwirtschaft. Die maschinelle Ausrüstung der Molkerei- und Brennereigenossenschaften unterscheidet sich in keiner Weise von der der Molkereien und Brennereien anderer Rechtsformen“.

Diese Argumente sollen darlegen, daß die Genossenschaften vielfach zu selbständigen Unternehmungen geworden seien, die sich wie erwerbswirtschaftliche Betriebe verhielten und daher auch steuerlich dementsprechend behandelt werden müßten. So sei einmal die Steuerfreiheit der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften aufzuheben⁵¹⁾. Zum anderen sollten aber auch die

⁴⁷⁾ Bühler, Gutachten, S. 15. — Meier, a. a. O., S. 16. — Nöll v. d. Nahmer, a. a. O., S. 8 f.

⁴⁸⁾ Bühler, Steuerrecht, S. 163.

⁴⁹⁾ Meinhold, a. a. O., S. 175.

⁵⁰⁾ FiSt, S. 99.

⁵¹⁾ FiSt, S. 99.

Warenrückvergütungen nicht mehr in voller Höhe abziehbar sein. Denn bei einer erwerbswirtschaftlich arbeitenden Genossenschaft stelle der Teil der Rückvergütung, der über den marktüblichen Rabatt hinausginge, eine Gewinnausschüttung dar. Gewinnausschüttungen aber müßten versteuert werden. Das könne so erfolgen, wie es praktisch schon bei Konsumgenossenschaften geregelt sei (bei ihnen darf die Summe von Rabatt plus Rückvergütung 3 % nicht übersteigen, siehe Kap. 1, II 4 dieser Arbeit). Dabei entstünde jedoch eine Schwierigkeit dadurch, daß die Genossenschaft bei einer Besteuerung der Rückvergütung die Möglichkeit habe, ihre Preise so anzusetzen, daß überhaupt kein nennenswerter Überschuß entstünde. Was die Mitglieder bisher am Ende des Geschäftsjahres als Rückvergütung erhalten hätten, käme ihnen dann in der Form von herabgesetzten Bezugs- oder erhöhten Übernahme-preisen zugute⁵²⁾. Es bleibe daher nur die Möglichkeit, eine Sollbesteuerung durchzuführen, d. h. von einem fiktiven Ertrag auszugehen. Als Bemessungsgrundlagen würden sich Umsatz und Kapital am besten eignen⁵³⁾. Damit wäre ein wirksames Mittel geschaffen, um der steuerlichen Privilegierung der Genossenschaften ein Ende zu setzen.

Kapitel 3

Grundsätzliche Steuerfreiheit für Genossenschaften

Während es die Aufgabe des vorhergehenden Kapitels war, einen knappen Überblick über den Streit der Meinungen zu geben, sollen in den jetzt folgenden Kapiteln die verschiedenen Argumente im einzelnen auf ihre Stichhaltigkeit geprüft, gleichzeitig jedoch die Konzeption des Gesetzgebers kritisch untersucht werden.

I. Das Problem des „Einkommens“ der Genossenschaft

Wie gezeigt wurde, wird gerade die Frage, ob die Genossenschaft überhaupt ein Einkommen habe, das versteuert werden könne, sehr unterschiedlich beantwortet. So findet sich einmal die Behauptung, die Genossenschaft könne deshalb kein Einkommen haben, weil es ihre Aufgabe sei, die Mitgliederwirtschaften zu fördern. Als lediglich ausgegliederte Funktion, als Organ der Mitgliederbetriebe entstände bei ihr selbst kein steuerpflichtiger Gewinn.

In dieser Form wird dem Argument jedoch nicht ohne weiteres zugestimmt werden können. Tatsache ist, daß die Genossenschaften

⁵²⁾ Gabriel, a. a. O., S. 3.

⁵³⁾ Gabriel, a. a. O., S. 38 ff.

den Zweck verfolgen, ihre Mitglieder durch einen gemeinsamen Betrieb zu fördern. Die Förderung kann einmal in ideellen Vorteilen ihren Niederschlag finden, z. B. in der Beratung und Erziehung der Mitglieder. Zum anderen aber besteht die Förderung darin, den Mitgliederbetrieben materielle Vorteile zu verschaffen. Die Vermittlung materieller Vorteile aber äußert sich in der modernen Tauschwirtschaft, in der das Geld die Rolle des Tauschmittels innehat, immer — direkt oder indirekt — in einer Erhöhung der Einnahmen oder in einer Senkung der Ausgaben der Mitglieder. Um jedoch die Kosten- oder Erlös-Situation der Mitglieder zu verbessern, um den Kooperativeffekt hervorzurufen — wie *Draheim* die durch den Gemeinschaftsbetrieb erreichbaren wirtschaftlichen Wirkungen nennt⁵⁴⁾ —, muß die Genossenschaft vorher selbst einen Ertrag erwirtschaften. Erst dadurch wird es ihr möglich, einen Beitrag zur Verbesserung der Einkommenslage ihrer Mitglieder zu leisten. Volkswirtschaftlich gesehen ist dieser Ertrag gleich der Betriebsspanne, die jede Unternehmung — sei sie genossenschaftlich oder nicht — bei gleichen Daten in der gleichen Funktion erzielen würde.

Um zu einem klaren Ergebnis zu kommen, ist es in diesem Zusammenhang zweckmäßig, bei der Bezeichnung „Genossenschaft“ zwischen dem Genossenschaftsbetrieb einerseits und der Gesamtheit der angeschlossenen Mitgliederwirtschaften andererseits zu unterscheiden. Der These, die Genossenschaft könne überhaupt kein eigenes Einkommen haben, kann daher zugestimmt werden, wenn damit gemeint ist, der Genossenschaftsbetrieb wirtschaftete nicht aus Eigennutz, nicht aus betriebsegoistischen Gründen; denn die Genossenschaft ist stets nur Mittel zum Zweck. Anders aber, wenn die Behauptung in dem Sinn aufgestellt wird, der Genossenschaftsbetrieb könne keinen Ertrag erwirtschaften. Wäre der Genossenschaftsbetrieb wirklich nicht in der Lage, mit Erfolg am wirtschaftlichen Leben teilzunehmen, einen oder mehrere Produktionsfaktoren so einzusetzen, daß am Ende einer Periode ein Wert geschaffen wird, der den der eingesetzten Produktionsfaktoren übersteigt, hätte seine Existenz — was die materielle Seite der Förderung anbelangt — gar keinen Sinn⁵⁵⁾. Nur dann vermag der Genossenschaftsbetrieb den angeschlossenen Mitgliederbetrieben materielle Vorteile zu verschaffen, ihre Erlös-Situation zu verbessern, wenn durch seine wirtschaftliche Betätigung ein Plus, ein Ertrag entsteht. Zwar wirtschaftet der Genossenschaftsbetrieb nicht für sich selbst, er ist nicht gewinnstrebig, er will vielmehr einen Nutzen für die angeschlossenen

⁵⁴⁾ Genossenschaft als Unternehmungstyp, S. 73 ff.

⁵⁵⁾ Rothemund, a. a. O., S. 28 f.

Mitglieder erzielen. Doch ist für die Vermittlung eines materiellen Nutzens Voraussetzung, daß die Tätigkeit des Genossenschaftsbetriebes selbst ein seine Kosten übersteigendes Plus ergibt.

Festzuhalten ist also, daß der Genossenschaftsbetrieb auf lange Sicht gesehen einen Ertrag erwirtschaften muß, wenn der gewünschte Kooperativeffekt erreicht werden soll. Dieser Ertrag nun kann in den verschiedensten Formen zum Ausdruck kommen. Er kann einmal als Überschuß in der Bilanz des Genossenschaftsbetriebes erscheinen. Dann wird er entweder als Rückvergütung an die Mitglieder verteilt und stellt bei ihnen eine Einkommenserhöhung oder eine Kostensenkung dar. Oder ein Teil des Überschusses bleibt im Genossenschaftsbetrieb, um dort investiert zu werden. Und schließlich kann der Genossenschaftsbetrieb theoretisch so arbeiten, daß er in seiner Bilanz gar keinen Überschuß aufweist. Dann wurden die Übernahme- oder Abgabepreise schon während des Geschäftsjahres so festgesetzt, daß der von dem Genossenschaftsbetrieb erzielte Ertrag den Mitgliedern sofort, bei jedem einzelnen Tauschakt, in der Form niedrigerer Kosten oder höherer Erlöse zugute kam. Letztlich gibt es daher nur zwei Erscheinungsformen für den vom Genossenschaftsbetrieb erwirtschafteten Ertrag: er bleibt als Rücklage im Genossenschaftsbetrieb, oder er wird — über eine bessere Erlös- oder Kostensituation — Einkommen bei den Mitgliedern.

Auf die Frage, ob die Genossenschaft überhaupt ein Einkommen haben könne, das zu versteuern sei, wäre daher folgende Antwort zu geben. Der Genossenschaftsbetrieb selbst hat kein Einkommen, weil er in dieser Hinsicht nicht Subjekt, sondern nur Objekt ist. Er vermag jedoch einen Ertrag zu erwirtschaften, da es unter anderem seine Aufgabe ist, die Mitgliederwirtschaften auch materiell zu fördern. Obgleich der Genossenschaftsbetrieb nicht für sich selbst wirtschaftet, sondern der Ertrag seiner Tätigkeit den Mitgliedern zugute kommt, ist es nicht selten, daß die Mitglieder einen Teil des ihnen zustehenden Ertrages im gemeinsamen Betrieb lassen. Dieser Teil des erarbeiteten Ertrages, der im Genossenschaftsbetrieb selbst investiert wird, hat noch keiner Einkommensteuer unterlegen. Seine grundsätzliche Erfassung wird sich deshalb mit steuersystematischen Argumenten nicht verhindern lassen.

Die Tatsache, daß auch der im Genossenschaftsbetrieb verbleibende Überschuß letztlich den Mitgliedern gehört, kann daran nichts ändern. Dies leuchtet ein, wenn man sich den Fall vorstellt, die Mitglieder hätten im Genossenschaftsbetrieb nichts investiert, sondern den gesamten ausgewiesenen Überschuß als Rückvergütung

verteilt. Dann würde der Gesamtertrag der Genossenschaft — nicht nur ein Teil — bei den einzelnen Mitgliedern zu steuerpflichtigen Einkommen werden.

II. Von der Notwendigkeit, den in der Genossenschaft verbleibenden Überschuß durch eine Einkommensteuer zu erfassen

Es bleibt also festzuhalten, daß der Genossenschaftsbetrieb einen Ertrag erwirtschaftet, der steuerpflichtig ist. Dieser Ertrag fällt einmal bei den Mitgliedern als Einkommen an. Dort unterliegt er der Einkommensteuer. Er erscheint zum anderen aber bei der Genossenschaft, und zwar als zur Rücklage gewordener Überschuß, auf dessen Verteilung die Mitglieder verzichtet haben. Hier fällt er in den Bereich der Körperschaftsteuer, denn die Genossenschaft ist eine juristische Person. Die Frage, ob es nicht zweckmäßiger wäre, die Genossenschaftsbesteuerung derjenigen der Handelsgesellschaften anzupassen — d. h. den gesamten Ertrag bei den Mitgliedern zu erfassen, während die Genossenschaft steuerfrei bliebe — soll im Rahmen dieser Arbeit nicht untersucht werden. In der Einleitung wurde bei der Abgrenzung des Themas das Bestehen der jetzigen Körperschaftsteuer als Datum gesetzt⁵⁶⁾. Daher ist hier zu sagen, daß Erträge, die in Unternehmen in der Form der juristischen Person investiert werden, in den Bereich der Körperschaftsteuer fallen. Da die Genossenschaft ebenfalls mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet ist, wird man — die gegenwärtige Körperschaftsteuer vorausgesetzt — die grundsätzliche Erfassung des im Genossenschaftsbetrieb verbleibenden Überschusses durch die Körperschaftsteuer schlecht ablehnen können.

Die grundsätzliche Heranziehung jeden Ertrages, der durch die Teilnahme am Wirtschaftsleben entsteht, ergibt sich schon aus dem Prinzip, nach dem jede Steuerlast verteilt werden soll: es ist das Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeit. In der Finanzwissenschaft ist man sich darüber einig, daß die Heranziehung der Bürger zur Deckung des Staatsfinanzbedarfs auf dem Wege der Besteuerung dann gerecht gestaltet ist, wenn sich die Heranziehung soweit wie möglich nach der Leistungsfähigkeit des einzelnen richtet. Und die erste Folgerung aus diesem Grundsatz ist die Forderung, jede Leistungsfähigkeit heranzuziehen, die Forderung nach der Allgemeinheit der Besteuerung. „Jedermann soll im Prinzip herangezogen werden“⁵⁷⁾.

⁵⁶⁾ Vgl. S. 2 f. dieser Arbeit.

⁵⁷⁾ Terhalle, Finanzwissenschaft, S. 186 ff.

Für die Besteuerung von Unternehmen gewinnt die Forderung, jede Leistungsfähigkeit heranzuziehen, noch eine besondere Bedeutung: die Steuern sollen — bei einer systematischen, nicht wirtschaftspolitischen Betrachtung — so erhoben werden, daß sich die gegebenen Wettbewerbsverhältnisse nicht verändern; es ist die Forderung nach der sogenannten neutralen Steuer. Sie galt nicht nur in früheren Zeiten, als man sich bei der Ausgestaltung der Steuern hauptsächlich auf die Verfolgung des fiskalischen Zweckes beschränkte. Auch heute ist es ein Ziel der Steuerpolitik, die Kräfteverhältnisse in der Wirtschaft möglichst nicht umzugestalten⁵⁸⁾. Neutrale Steuer bedeutet, jedes Einkommen nach gleichen Grundsätzen zur Steuer heranzuziehen. Daraus ergibt sich, daß auch die Reserven, auch diejenigen Erträge, die als Investition im Betrieb gelassen werden, nach gleichen Grundsätzen steuerlich behandelt werden. Und da bei jedem Unternehmen, gleich welcher Rechtsform, investierte Erträge einer Einnahmesteuer unterworfen werden, erscheint es folgerichtig, auch die im Genossenschaftsbetrieb investierten Überschüsse nicht grundsätzlich einkommensteuerfrei zu lassen.

III. Die Frage des Wettbewerbs zwischen genossenschaftlichen und nichtgenossenschaftlichen Unternehmen

An der Gültigkeit des Grundsatzes der neutralen Steuer im Rahmen der Genossenschaftsbesteuerung könnte man allerdings einige Zweifel hegen, wenn man an den hilfswirtschaftlichen Charakter der Genossenschaft denkt. Wie im vorhergehenden Kapitel erwähnt wurde, wird die These vertreten, zwischen einer Genossenschaft und ihren Mitgliedern gebe es keinen Markt, da die Genossenschaft lediglich Hilfswirtschaft, ausgegliedertes Organ sei⁵⁹⁾. Wenn es aber in den Beziehungen zwischen Genossenschaft und Mitgliederwirtschaften keinen Markt gebe, so könnte man weiter fragen, sei dann überhaupt zwischen genossenschaftlichen Betrieben und nichtgenossenschaftlichen Unternehmen derselben Branche im Bezug auf das Verhältnis zu den Mitgliedern ein Wettbewerb möglich, der unter gleiche steuerliche Bedingungen zu stellen wäre?

Nun, ohne Zweifel besteht zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern kein Markt im nationalökonomischen Sinne. Die Transaktionen zwischen den Mitgliedern und ihrem gemeinsamen Betrieb sind keine Tauschakte, denen unterschiedliche Wertschätzungen zugrunde liegen; deshalb sind die Preise einer Genossenschaft keine Marktpreise, sondern nur Verrechnungspreise. Das bedeutet jedoch

⁵⁸⁾ Gerloff, a. a. O., Bd. II, S. 17.

⁵⁹⁾ Vgl. S. 22.

nicht, daß es zwischen einer Genossenschaft und einem nichtgenossenschaftlichen Unternehmen keinen Wettbewerb im Sinne von Leistungswettbewerb gäbe, worauf vor allem Draheim hinweist⁶⁰). Nach Draheim empfiehlt es sich, zwei Phasen in dem Marktverhalten der Mitgliederwirtschaften zu unterscheiden: einmal die Abwägungs- und Wahlphase; sie dauert bis zur Durchführung des geplanten Tauschaktes. Zum anderen die Verrechnungsphase in der Genossenschaft; sie beginnt mit der tatsächlichen Auftragserteilung an die Genossenschaft und endet am Schluß des Geschäftsjahres durch das Festsetzen der eventuellen Rückvergütung.

Zu beachten ist nun, daß die Mitglieder in der ersten, der Wahlphase, durchaus noch nicht die feste Absicht haben müssen, den genossenschaftlichen Gemeinschaftsbetrieb in Anspruch zu nehmen. Dies gilt besonders dann, wenn sie sehr genau kalkulieren oder nicht sehr aktive Mitglieder sind. Nur wenn die Mitglieder von der Wahlmöglichkeit keinen Gebrauch machen, ist schon in der ersten Phase kein Markt vorhanden. Im anderen Falle besteht zwischen Mitglied und Genossenschaft in der Wahlphase ein Markt im Sinne eines Leistungswettbewerbs, und zwar gilt dies nicht nur beim Eintritt in die Genossenschaft, sondern bei jedem einzelnen Tauschakt. Daher müssen auch die Genossenschaften fortlaufend mit abwägenden Überlegungen bei ihren Mitgliedern rechnen. So wurde z. B. für die gewerblichen Genossenschaften auf einem Verbandstag festgestellt: „Sie sind nicht mehr die kleinen Vereine von 1850, wo im Stammstisch-Charakter gemeinsame Einkäufe getätigt wurden. Der gemeinsame Einkauf beinhaltet ja eine feste Vorbestellung und die Verpflichtung zur Abnahme. Unsere heutigen Genossenschaften aber sind echte Großhandelsunternehmen, die selbständig nach ökonomischen Grundsätzen disponieren müssen und die auf ein eigenes Risiko zur Lagerdisposition einkaufen, bei der der Kunde und das Mitglied vollkommen frei, ebenfalls wiederum nur nach eigenen ökonomischen Gesichtspunkten kauft“⁶¹). Diese rationale Einstellung der Genossenschaftsmitglieder ist allerdings nicht in allen Genossenschaftszweigen gleich stark ausgeprägt. Am häufigsten wird sie bei den gewerblichen, am seltensten bei den ländlichen Genossenschaften anzutreffen sein⁶²). Festzuhalten bleibt jedoch, daß man nicht ohne weiteres sagen kann, zwischen Genossenschaft und nichtgenossenschaftlichen Unternehmen gäbe es in bezug auf das Verhältnis zu

⁶⁰) Genossenschaft und Erwerbsunternehmung, S. 139 f.

⁶¹) Dr. Menzel, Deutscher Genoss.-Verband (Schulze-Delitzsch) anläßlich des 83. Verbandstages des Nordwestdeutschen Genoss.-Verbandes, Hamburg, im Juni 1954 in Bad Grömitz.

⁶²) Albrecht, S. 11 f.

den Mitgliedern keinen Leistungswettbewerb, da die Genossenschaft lediglich Hilfswirtschaft sei. Vielmehr muß eine Genossenschaft mit abwägenden Überlegungen bei ihren Mitgliedern rechnen, bevor sie tatsächlich in Anspruch genommen wird. Für die Genossenschaft ergibt sich daraus die Notwendigkeit, in wirtschaftlicher Hinsicht so leistungsfähig zu sein, daß sie in der Wahlphase ihrer Mitglieder günstiger abschneidet als die Konkurrenz. „Hinsichtlich dieses dadurch dokumentierten Leistungswettbewerbes bestehen in marktmäßiger Hinsicht, grundsätzlich und auf lange Sicht betrachtet, keine grundsätzlichen Unterschiede zwischen Genossenschaft und Erwerbsunternehmung“⁶³⁾.

Um einem Mißverständnis vorzubeugen, sei jedoch darauf aufmerksam gemacht, daß die Feststellung, in bezug auf den Wettbewerb bestünde kein Unterschied zwischen Genossenschaft und nichtgenossenschaftlichem Unternehmen, nicht bedeuten soll, damit wäre jede Verschiedenheit zwischen Genossenschaft und Erwerbsunternehmung beseitigt. „Die Abweichung zwischen diesen beiden Unternehmungstypen beginnt, wie oben auseinandergesetzt, in dem Augenblick, in dem die Einzelwirtschaft den ‚Umsatz‘ wirklich tätigt“⁶⁴⁾. Es wurde schon erwähnt, daß der Wahl- die sogenannte Verrechnungsphase in der Genossenschaft folgt. In dieser zweiten Phase kommt die Eigenart der Genossenschaft zur Geltung, die ihren sichtbaren Ausdruck im Verrechnungs-, im Kostenpreis und in der Rückvergütung findet. Die Genossenschaft ist also Hilfswirtschaft, trotzdem ein Leistungswettbewerb zwischen ihr und den nichtgenossenschaftlichen Betrieben besteht; nur ist mit dieser Bezeichnung in erster Linie die funktionale und institutionelle Bedeutung der Genossenschaft gemeint, die Tatsache, daß sie stets Mittel zum Zweck ist.

Es ergibt sich also, daß die Genossenschaft Hilfswirtschaft ist; es ergibt sich jedoch ferner, daß diese Hilfswirtschaft, was ihre Leistung anbelangt, im Wettbewerb mit anderen, nichtgenossenschaftlichen Unternehmen stehen kann. Der Grundsatz der möglichst neutralen Steuer, die die Wettbewerbsbedingungen nicht beeinflußt, kann daher auch für die Besteuerung der Genossenschaften Gültigkeit beanspruchen.

Kapitel 4

Die Folgerungen, die der Gesetzgeber zieht

Im vorhergehenden Kapitel wurde — ausgehend von dem Bestehen der gegenwärtigen Körperschaftsteuer — die Frage untersucht, ob der im Genossenschaftsbetrieb verbleibende Überschuß

⁶³⁾ Draheim, Genossenschaft und Erwerbsunternehmung, S. 140.

⁶⁴⁾ Draheim, Genossenschaft und Erwerbsunternehmung, S. 140.

grundsätzlich von dieser Steuer zu erfassen sei. Die Frage wurde mit Ja beantwortet, da eine Freistellung dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung und der aus ihm stammenden Folgerung, die Wettbewerbsverhältnisse durch die Besteuerung nicht zu beeinflussen, widersprochen hätte.

I. Gleichbehandlung mit den Kapitalgesellschaften

Wie verhält sich nun der Gesetzgeber gegenüber diesem Tatbestand? Ein Blick auf die im 1. Kapitel dieser Arbeit wieder-gegebene gegenwärtige Regelung zeigt, daß jede Genossenschaft grundsätzlich mit ihren sämtlichen Einkünften der Körperschaftsteuer unterliegt. Die Genossenschaften sind damit den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Zwar ist die Warenrückvergütung abzugsfähig, doch sie bleibt nicht im Genossenschaftsbetrieb und kann deshalb — wie in einem späteren Kapitel noch gezeigt wird — nicht körperschaftsteuerpflichtig sein. Was jedoch den im Genossenschaftsbetrieb verbleibenden Überschuß anbelangt, so besteht keine Bevorzugung der Genossenschaften, wie vielfach behauptet wird, sondern völlige Gleichheit der Behandlung. Auf den investierten Überschuß einer Genossenschaft muß genau wie auf den investierten Gewinn einer AG. die Körperschaftsteuer mit einem Satz von 45 % entrichtet werden.

Einen übersichtlichen Nachweis dafür bringt Ritschl in einem seiner Gutachten⁶⁵⁾. Er vergleicht die Besteuerung der Gewinn- bzw. Überschußverwendung von AG. bzw. Genossenschaft, und zwar für einen Überschuß bzw. Gewinn von 50 000 und 100 000 DM. Dabei ergibt sich folgendes Bild (siehe Seite 32):

Die Übersicht zeigt, daß die vergleichbaren, d. h. für die Rücklagenbildung aufgewendeten Erträge, bei Genossenschaft und AG. der gleichen Belastung unterliegen. Von einer Besserstellung der Genossenschaften bei der Eigenkapitalbildung kann keine Rede sein. Der Vergleich weist nach, daß die gegenwärtige Heranziehung der Genossenschaften zur Körperschaftsteuer die Forderung nach gleicher Behandlung gleicher Tatbestände voll und ganz erfüllt. Damit werden auch die Wettbewerbsbedingungen durch die Besteuerung nicht einseitig verschoben.

Wie Kapitel 1 zeigt, erfahren lediglich land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sowie Kreditgenossenschaften eine abweichende Behandlung. Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sind von der Körperschaftsteuer ganz

⁶⁵⁾ Gutachten II, S. 28.

1. Genossenschaft	A	B
Überschuß	50 000	100 000
Rückvergütung	— 25 000	— 50 000
Rest	25 000	50 000
davon 45 % Körp.St.	— 11 250	— 22 500
bleibt für die Rücklage	13 750	27 500
2. Kapitalgesellschaft	A	B
Gewinn	50 000	100 000
davon Dividende	25 000	50 000
ab 30 % Körp.Steuer	7 500	15 000
zur Ausschüttung gelangen	17 500	35 000
vorgesehen für die Rücklage	25 000	50 000
ab 45 % Körp.Steuer	11 250	22 500
bleibt für die Rücklage	13 750	27 500

befreit, bei Kreditgenossenschaften ist der Satz auf $\frac{1}{3}$ ermäßigt. Als Begründung des Gesetzgebers ergab sich die Förderung dieser Genossenschaftszweige ihrer volkswirtschaftlichen Bedeutung wegen. Hier wird also Steuerpolitik als ein Mittel der Wirtschaftspolitik eingesetzt. Mit systematischen Argumenten könnte die Andersbehandlung auch nicht gerechtfertigt werden, denn in dieser Hinsicht bestehen zwischen landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften und gewerblichen Einkaufsgenossenschaften z. B. keine wesentlichen Unterschiede. Der im gemeinsamen Betrieb verbleibende Überschuß einer Verwertungsgenossenschaft wäre daher bei einer systemgerechten Behandlung ebenfalls steuerpflichtig. Wenn der Gesetzgeber trotzdem von einer Besteuerung absieht, hat er dafür wirtschaftspolitische Gründe. Sie sollen uns noch in einem gesonderten Kapitel beschäftigen.

II. Schlechterstellung gegenüber Kapitalgesellschaften

Grundsätzlich also besteht keine Andersbehandlung für Genossenschaften. Von einer Begünstigung der Genossenschaften kann daher keine Rede sein. Im Gegenteil, einige Erleichterungen, die den Kapitalgesellschaften gewährt werden, bleiben den Genossenschaften versagt.

So kommen Genossenschaften nicht in den Genuß der Vorteile des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes. Seit der kleinen Steuerreform im Jahre 1953 zahlen Kapitalgesellschaften für den Teil ihres Gewinns, den sie ausschütten, statt des sonst geltenden Satzes

von 45 % einen Satz von nur 30 %⁶⁶⁾). Dieser Vorzugssatz ist den Genossenschaften nicht zugebilligt worden. Sie zahlen auch für die Ausschüttung von Zinsen auf Geschäftsguthaben, die sogenannten Anteilvergütungen, den allgemeinen Steuersatz von 45 %.

Es leuchtet ein, daß dadurch den Genossenschaften die Bildung von Eigenkapital auf dem Wege der Erhöhung der Geschäftsguthaben erschwert wird. Hier wird eingewendet, die Genossenschaften hätten dafür die Möglichkeit, die Rückvergütung vom Gewinn abzuziehen und zur Reservenbildung zu verwenden. Dem muß jedoch widersprochen werden. Die Rückvergütung kann immer nur zur Auffüllung bereits übernommener, noch nicht voll eingezahlter Geschäftsguthaben verwandt werden. Denn die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung wird davon abhängig gemacht, daß sie so „gezahlt“ wird, daß das Mitglied über den Betrag jederzeit frei, nach eigenem Ermessen verfügen kann⁶⁷⁾.

In welchem Ausmaß den Genossenschaften die Eigenkapitalbildung durch das Nichtteilhaben an dem Vorzugssatz von 30 % erschwert wird, macht Streiber deutlich. Er weist darauf hin, daß auf den Anteilvergütungen der Genossenschaften immer noch rd. 60 % Ertragsteuern lasten, nämlich 45 % Körperschaftsteuer plus Gewerbesteuer plus Notopfer Berlin. Die Genossenschaften müssen daher das 2½fache des Betrages erwirtschaften, den sie ihren Mitgliedern als Anteilvergütung zukommen lassen wollen. Soll z. B. eine Anteilvergütung von 100 000 DM ausgeschüttet werden, muß die Genossenschaft 250 000 DM erwirtschaften — $250\,000 : 60\% = 416\,666$ (150 000) = 100 000⁶⁸⁾.

Diese Behinderung in der Bildung von Eigenkapital wird von den Genossenschaften mit Recht als einseitig und dem Grundsatz gleicher Behandlung widersprechend angesehen. Diederichs meint dazu für die gewerblichen Genossenschaften: „... so haben die Einkaufsgenossenschaften des Einzelhandels, Handwerks und aller übrigen mittelständischen Gewerbetreibenden nachdrücklich die Vorstellung an den Gesetzgeber zu richten, daß die wettbewerbspolitische Neutralität der Körperschaftsteuer gewahrt bleiben muß und den Einkaufsgenossenschaften bei Kapitaldividenden der gleiche Steuersatz zuzuerkennen ist, den alle übrigen Kapitalgesellschaften für ihre Ausschüttung in Anspruch nehmen dürfen“⁶⁹⁾. Und im Jahrbuch des Deutschen Raiffeisenverbandes für 1954 heißt es: „Es

⁶⁶⁾ § 19 Abs. 3 KStG.

⁶⁷⁾ Jahrb. DRV für 1954, S. 81.

⁶⁸⁾ a. a. O., S. 8 f.

⁶⁹⁾ a. a. O., S. 59.

wird deshalb als ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung angesehen, daß Genossenschaften, die auf der einen Seite in allen anderen Bestimmungen den Kapitalgesellschaften steuerlich gleichgestellt sind, hier von einem den Kapitalgesellschaften eingeräumten Vorteil ausgeschaltet bleiben⁷⁰⁾.

Kapitel 5

Gleichhohe Belastung von Genossenschaften und Kapitalgesellschaften

Die grundsätzliche Belastung des im Genossenschaftsbetrieb verbleibenden Überschusses wurde damit begründet, daß die Steuer allgemein und dadurch gerecht sein solle. Dies wurde als die eine Auswirkung des Grundsatzes erkannt, die Wirtschaftssubjekte nach ihrer Leistungsfähigkeit zu besteuern. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beinhaltet daneben aber noch eine andere Forderung, und das ist die Forderung nach der Gleichmäßigkeit der Besteuerung⁷¹⁾. Beides, Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit, bewirken die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, bewirken die sozial gerechte Steuer.

Was heißt aber, die Besteuerung habe gleichmäßig zu sein? Nun, damit ist ohne Frage nicht gemeint, daß die Steuer jedes Wirtschaftssubjekt in gleicher Höhe, mit dem gleichen absoluten Betrag belasten soll. Denn das könnte kaum als gerecht, als nach der individuellen Leistungsfähigkeit bemessen gelten. Würde der eine ein Jahreseinkommen von 12 000 DM beziehen, der andere ein solches von 36 000 DM, beide jedoch eine Einkommensteuer von 6 000 DM zu entrichten haben, so wäre die Steuer für beide Einkommensbezieher zwar gleich, aber diese Steuer wäre nicht nach der Leistungsfähigkeit ausgerichtet, sie wäre ungerecht. Dem einen blieben nach Entrichtung der Steuer 50 %, dem anderen mit einem dreimal so hohen Einkommen jedoch rd. 83 % des Einkommens zum Verbrauch. Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann daher nur bedeuten, daß die Steuer die einzelnen Wirtschaftssubjekte zwar gleich, aber verhältnismäßig gleich trifft.

Die Steuer muß sinnvoll differenzieren, sie muß Gleichem Gleiches, Ungleichem Ungleiches zumessen⁷²⁾. „Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit heißt einerseits Heranholung jeder Leistungs-

⁷⁰⁾ S. 81.

⁷¹⁾ Terhalle, Finanzwissenschaft, S. 190.

⁷²⁾ Ritschl, S. 24.

fähigkeit, aber auch Freilassung einer steuerlichen Leistungsunfähigkeit und andererseits Belastung des einzelnen in einer Höhe, die seiner Belastungsfähigkeit entspricht⁷³⁾. Es muß also differenziert, es muß Ungleiches gegeben werden, aber dies gleichmäßig, nach gleichem Maße.

Die Verwirklichung der Gerechtigkeit durch Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist nicht einfach. Einmal besteht die Möglichkeit, das ganze Steuersystem so zu gestalten, daß die eventuelle Verletzung des Gebots der Gleichmäßigkeit durch die eine Steuer durch die andere wieder ausgeglichen wird. Es ist dies die Methode der ergänzenden Steuern, der Differenziation. So hat z. B. die Vermögensteuer die Aufgabe, die Einkommensteuer zu ergänzen. Das andere Mittel, die Gleichmäßigkeit in der Besteuerung zu verwirklichen, besteht in der Art der Ausgestaltung der einzelnen Steuer selbst, und zwar durch Abstufung des Steuersatzes, die sogenannte Graduation. Als Beispiel sei die Progression des Einkommensteuertarifs genannt⁷⁴⁾.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit kann nur das letztgenannte Mittel, das Mittel der Abstufung des Steuersatzes untersucht werden. Es ist daher die Frage zu beantworten, ob die Forderung nach Gleichmäßigkeit in der Besteuerung in bezug auf die Körperschaftsteuer bei Genossenschaften erfüllt wird; d. h. ob die Genossenschaften in einer Höhe zur Körperschaftsteuer herangezogen werden, die ihrer Leistungsfähigkeit entspricht, bzw. ob das Maß der Heranziehung der Genossenschaften zur Körperschaftsteuer in einem gleichen Verhältnis steht zu dem der Heranziehung der anderen Körperschaftsteuerpflichtigen, insbesondere der Kapitalgesellschaften. Da die Genossenschaften den Kapitalgesellschaften grundsätzlich gleichgestellt sind — beide Gruppen zahlen den Satz von 45 % — müßten die Genossenschaften die gleiche Belastungsfähigkeit wie Kapitalgesellschaften haben, wenn die bestehende Regelung als dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit entsprechend, als gerecht angesehen werden soll.

Um zu einem befriedigenden Ergebnis in dieser Frage zu kommen, ist es zweckmäßig, sich die Begründung für die Besteuerung der Kapitalgesellschaften etwas näher zu betrachten. Dabei fällt als erstes auf, daß die Meinungen, ob eine in Gesellschaftsform betriebene Unternehmung — wirtschaftlich gesehen — überhaupt ein eigenes Einkommen haben könne, das zu versteuern

⁷³⁾ Terhalle, Finanzwissenschaft, S. 189.

⁷⁴⁾ Terhalle, Finanzwirtschaft des Staates, S. 168 ff.

wäre, sehr auseinander gehen. Zwar wurde zeitweilig übereinstimmend erklärt, daß von einem eigenen Einkommen einer in Gesellschaftsform betriebenen Unternehmung keine Rede sein könne. Man schloß sich Adolph Wagner an, der sagte: „Es ist eine ökonomisch unhaltbare Fiktion, hier wegen der angenommenen Eigenpersönlichkeit der Gesellschaft zwei verschiedene Einkommen anzunehmen“⁷⁵⁾. Im allgemeinen jedoch und so auch heute sind die Ansichten geteilt. Popitz erkannte den juristischen Personen ein eigenes Einkommen nicht ab. Er betrachtete die Körperschaftsteuer als eine Unterart der Einkommensteuer und demgemäß als Gegenstand dieser Sondersteuer das Einkommen. „Die nichtphysische Person ist aber nicht nur durch eine juristische Fiktion von den hinter ihr stehenden (meist) physischen Personen, den Teilhabern, verschieden, sondern sie hat sich mit ihrer Gründung und mit ihrer einem bestimmten Zweck gewidmeten Tätigkeit auch wirtschaftlich von ihnen emanzipiert“⁷⁶⁾. Trotz dieser Ansicht erkannte Popitz die besondere Problematik der Körperschaftsteuer an, die sich daraus ergibt, daß das Einkommen einer juristischen Person eigentlich — wenigstens zum Teil — zur Verteilung an die Gesellschafter bestimmt ist⁷⁷⁾.

Aus eben diesem Grunde wird auf der anderen Seite die Meinung vertreten, daß von einem eigenen Einkommen der juristischen Personen nicht gesprochen werden könne. So sagt Gerloff: „Die Heranziehung nichtphysischer Personen zur Einkommensteuer ist ohne Verletzung der steuerlichen Gerechtigkeit schwer möglich“⁷⁸⁾. Und Känzig meint, da die Gewinne der juristischen Personen ihrem Wesen und Zweck nach nicht der Befriedigung eigener Bedürfnisse, sondern der Bedürfnisse Dritter, der Gesellschafter dienen, könne man in den Erträgen der juristischen Personen nicht nur nicht ein Einkommen besonderer Art, sondern überhaupt nicht ein Einkommen sehen⁷⁹⁾.

Da man sich über die Frage, ob eine in Gesellschaftsform betriebene Unternehmung ein eigenes Einkommen haben könne, bis heute nicht einigen konnte, wird zur Begründung einer selbständigen Besteuerung dieser Unternehmungen noch die Behauptung aufgestellt, sie besäßen eine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit, die auf diesem Wege erfaßt werden müsse. Als Ursache einer

⁷⁵⁾ Zitiert bei Terhalle, Finanzwissenschaft, S. 297.

⁷⁶⁾ a. a. O., S. 897.

⁷⁷⁾ a. a. O., S. 896.

⁷⁸⁾ a. a. O., S. 56. — So auch Lampe, a. a. O., S. 632. — Neumark, Theorie u. Praxis, S. 49.

⁷⁹⁾ a. a. O., S. 31.

besonderen steuerlichen Leistungsfähigkeit werden einige Vorteile der Kapitalgesellschaften genannt, vor allem der leichtere Zugang zu den Kreditmärkten. „Aber auch vom Standpunkt der Leistungsfähigkeit des Teilhabers erscheint eine Vorbelastung der Gesellschaften gerechtfertigt, da die Erwerbstätigkeit in Gesellschaftsform besondere Kreditmöglichkeiten und damit größere Ausnutzung des der Gesellschaft gewidmeten Kapitals ermöglicht“⁸⁰⁾. L a u f e n - b u r g e r ist der Ansicht, daß die Kapitalkonzentration eine wirtschaftliche Machtstellung bewirkt, die größer ist als die, welche die Gesellschafter hätten, wenn sie als einzelne das Unternehmen betrieben. Diese wirtschaftliche Machtstellung stelle einen Sonderfaktor dar. Man könne daher die Personalität der Sondersteuer Körperschaftsteuer so auffassen, als ob sie sich auf den wirtschaftlichen Sonderfaktor beziehe⁸¹⁾.

Als Begründung der selbständigen Besteuerung der Kapitalgesellschaften wird also einmal geltend gemacht, sie hätten durchaus ein eigenes Einkommen; diese Behauptung wird jedoch ebenso nachdrücklich bestritten. Zum anderen wird ihnen eine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit unterstellt, die sich aus den wirtschaftlichen Vorteilen der Kapitalkonzentration und leichteren Kapitalbeschaffung ergäbe. Wir wollen uns hier das zweite Argument zu eigen machen, denn es hat bei einer wirtschaftlichen Betrachtung mehr für sich als das erste; ganz abgesehen davon, daß die Behauptung, die Kapitalgesellschaften hätten ein eigenes Einkommen, derart umstritten ist, daß eine sich darauf stützende Untersuchung einen zu unsicheren Ausgangspunkt hätte.

Halten wir daher fest, daß die Kapitalgesellschaften mit einem Satz von 45 % zur Körperschaftsteuer herangezogen werden, weil ihnen ihr ganzer ökonomischer Status eine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit verleiht. Auch die Genossenschaften zahlen 45 % Körperschaftsteuer. Sie müßten also, wenn ihre Heranziehung in dieser Höhe dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht werden soll, die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit haben. Ist dies der Fall? Kann man sagen, Genossenschaften hätten durch Kapitalkonzentration und leichteren Zugang zu den Kreditmärkten einen ähnlich oder gar gleich starken ökonomischen Status wie die Kapitalgesellschaften? Diese Frage stellen heißt fast schon, sie verneinen. Denn von einer besonders qualifizierten Leistungsfähigkeit in dem Sinne, wie sie Kapitalgesellschaften unterstellt wird, wird

⁸⁰⁾ Popitz, a. a. O., S. 897.

⁸¹⁾ a. a. O., S. 456. — So auch in Gr. St., S. 65 f.

man bei Genossenschaften nicht gut sprechen können. Zwar wurde die grundsätzliche Heranziehung der Genossenschaft zur Körperschaftsteuer bejaht, weil sie eine in der Form der juristischen Person betriebene Unternehmung ist, deren Überschuß, soweit er im Genossenschaftsbetrieb bleibt, aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit nicht von der Steuer verschont bleiben sollte. Aber die gleiche steuerliche Gerechtigkeit verlangt auch, daß der im Genossenschaftsbetrieb verbleibende Überschuß in einer Höhe besteuert wird, die der tatsächlichen Belastungsfähigkeit entspricht. Diese Belastungsfähigkeit aber ist nicht so groß wie die der Kapitalgesellschaften. Schon bei der Untersuchung der grundsätzlichen Steuerpflicht der Genossenschaft mußte festgehalten werden, daß die Genossenschaft zwar einen Ertrag erzielt, daß sie diesen Ertrag aber als Hilfswirtschaft erzielt⁸²⁾. Das heißt, während die Kapitalgesellschaften gewinnstrebig sind, für eine Verzinsung des bei ihnen eingesetzten Kapitals um der Verzinsung willen wirtschaften, sucht die Genossenschaft durch ökonomisch-rationale Beteiligung am Wirtschaftsleben die Wirtschaft ihrer Mitglieder zu fördern. Sie ist nicht Selbstzweck, sondern stets nur Mittel zum Zweck. Treffend bringt der amerikanische Autor C. R o e den Unterschied zwischen Kapitalgesellschaft und Genossenschaft zum Ausdruck. Erstere sei eine Vereinigung von Dollars, die Menschen anstelle, um Profite für die Dollars zu machen, die Genossenschaft dagegen eine Vereinigung von Menschen, die Dollars einsetze, um Profite für die Menschen zu erzielen⁸³⁾.

Die Genossenschaft hat also einen ganz anderen Wirtschaftsstil als die Kapitalgesellschaft. Schon dieser Stil, der im Charakter als Hilfswirtschaft seinen Ausdruck findet, läßt die Frage verneinen, ob die Belastungsfähigkeit der Genossenschaft gleich der der Kapitalgesellschaft sei. Dazu kommt, daß die Genossenschaft die wirtschaftlichen Vorteile der Kapitalgesellschaft — Kapitalkonzentration und leichterem Zugang zu den Kreditmärkten — nicht genießt. Diese Vorteile aber sind es, die die besondere steuerliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft ausmachen. Die Genossenschaften dagegen sind von Natur aus besonders kapitalschwach, denn ihre Mitglieder setzen sich aus kapitalschwachen Wirtschaftssubjekten zusammen. Die Summe der Geschäftsguthaben erreicht darum nie eine Höhe, die dem Eigenkapitalbedarf der Genossenschaft auf die Dauer entspricht. Durch die Mitgliederbewegung ist die Summe der

⁸²⁾ Vgl. Kapitel 3.

⁸³⁾ Zitiert nach Abel, a. a. O., S. 336.

Geschäftsguthaben außerdem ständigen Schwankungen ausgesetzt. Die so oft kritisierte Reservenbildung der Genossenschaften ist daher durch den genossenschaftlichen Unternehmungstyp selbst bedingt. Indem ein Teil des Überschusses den Rücklagen zugeführt wird, erhöht sich einmal das zur Verfügung stehende Eigenkapital im Laufe der Zeit auf einen betriebswirtschaftlich erforderlichen Umfang, zum anderen gleichen die Reserven die Schwankungen der Geschäftsguthaben aus, sie stellen den stabilen Teil des genossenschaftlichen Eigenkapitals dar. Die manchmal bei Genossenschaften zu beobachtende verhältnismäßig starke Reservenbildung kann deshalb nicht — wie es von verschiedener Seite geschieht — als Anzeichen einer besonderen Belastungsfähigkeit angesehen werden. Sie kann im Gegenteil als Beweis dafür gelten, daß die besonders qualifizierte Leistungsfähigkeit in dem Sinne, wie sie den Kapitalgesellschaften auf Grund ihrer ganzen ökonomischen Verfassung unterstellt wird, bei Genossenschaften eben nicht gegeben ist.

Wir kommen daher zu dem Ergebnis, daß die Genossenschaften, da sie im gleichen Ausmaß wie die Kapitalgesellschaften zur Körperschaftsteuer herangezogen werden, jedoch eine weit geringere steuerliche Belastungsfähigkeit aufweisen, von der Steuer benachteiligt werden. Denn durch die Belastung der genossenschaftlichen Überschüsse mit 45 % Körperschaftsteuer — dem Satz, der auch für Kapitalgesellschaften gilt — wird der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt. Dies gilt um so mehr, als schon die Heranziehung der als besonders leistungsfähig geltenden Kapitalgesellschaften in diesem Ausmaß als nicht zweckmäßig erachtet wird. So sagt Rappenecker: „Das Handelsrecht unterscheidet für seine Bedürfnisse zweckmäßig in Personalgesellschaften und Kapitalgesellschaften. Das Steuerrecht übernimmt diese Unterscheidung und belastet die Körperschaften mit den letztlich fast immer dahinter stehenden Einzelpersonen viel schwerer, als die ihnen wirtschaftlich sehr verwandten Personengesellschaften“⁸⁴⁾.

Mit dem Problem der Genossenschaftsbesteuerung befaßte sich schon Schanz. Er stellt fest, daß in manchen deutschen Staaten die Genossenschaften als solche, daneben aber nochmals die an das Mitglied ausgeschütteten Anteilvergütungen erfaßt werden und kommt zu dem Ergebnis, daß eine derartige Gleichbelastung von Kapitalgesellschaft und Genossenschaft eine für die Genossenschaft ungerechte Regelung darstelle: „Zumeist finden sich die Genossenschaften neben den Aktiengesellschaften erwähnt. Es hat nun noch

⁸⁴⁾ a. a. O., S. 20. — So auch Schmölders, a. a. O., S. 44.

einen Schein von Berechtigung, die Aktiengesellschaft von den Aktionären in steuerlicher Hinsicht zu trennen und zu sagen, der Aktionär stehe zur Aktiengesellschaft im Quasiverhältnis eines Gläubigers, er stehe ihr fremd gegenüber, es seien faktisch zwei selbständige Persönlichkeiten... Bei der Genossenschaft vollends ist eine solche Vorstellung nicht berechtigt... Da erscheint es doch als eine arge Übertreibung, wenn man die formale Trennung, die in rechtlicher Hinsicht ja notwendig ist, bis in das Steuergebiet rücksichtslos und uneingeschränkt fortsetzt und diejenigen, die als Unternehmer das Einkommen produzieren und zugleich beziehen, zweimal mit der Steuer trifft. Es entspricht dies weder den Grundsätzen der Gerechtigkeit, noch denen der Billigkeit⁸⁵⁾.

Eine gleichhohe Belastung von Genossenschaft und Kapitalgesellschaft lehnt auch N e u m a r k ab. Ausgehend von dem Standpunkt, daß eine juristische Person wirtschaftlich gesehen kein eigenes Einkommen haben, eine gewisse Sonderbelastung der Kapitalgesellschaften jedoch ratsam erscheinen könne, geht er sogar soweit, die Berechtigung der Heranziehung der Genossenschaften zur Körperschaftsteuer überhaupt in Frage zu stellen: „Trotz dieser Einschränkungen kann man der Ansicht sein, daß das Prinzip der Sonderbelastung von Körperschaftsgewinnen hier und da etwas überspannt worden ist. Selbst wenn man, mit einigen Vorbehalten, anerkennt, daß die meisten der körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften usw. über eine qualifizierte Steuerkraft verfügen, die ohne eine Sondersteuer — schon wegen gewisser Hinterziehungsmöglichkeiten — nicht oder nicht zulänglich ausgeschöpft werden könnte, wird man sich fragen, ob die Einbeziehung der Genossenschaften und gewisser nicht rechtsfähiger Vereine, Anstalten und Stiftungen mit dem ursprünglichen Sinn der Körperschaftsteuer in vollem Einklange steht“⁸⁶⁾.

Und schließlich wird in dem Kommentar Z ü l o w - H e n z e - S c h u b e r t die Ansicht vertreten, daß von einer gleich starken Belastungsfähigkeit von Genossenschaft und Kapitalgesellschaft keine Rede sein könne. Zu der Steuerreform von 1934, die die grundsätzliche Heranziehung von Genossenschaften zur Körperschaftsteuer brachte, heißt es dort: „Ziel der Neuordnung muß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sein... Das bedeutet aber nicht, daß nunmehr jede Genossenschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Die Eigenart der Genossenschaft muß beachtet werden.

⁸⁵⁾ a. a. O., S. 304.

⁸⁶⁾ a. a. O., S. 272.

Bei der Genossenschaft steht nicht die kapitalmäßige Beteiligung, sondern die Person des Genossen im Vordergrund⁸⁷⁾.

Festzuhalten ist also, daß die gegenwärtige Regelung der Genossenschaftsbesteuerung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit nicht entspricht. Als Mittel, diesen Grundsatz innerhalb einer einzelnen Steuer zu verwirklichen, wurde die Graduation, die Abstufung des Steuersatzes erkannt. Um die Genossenschaften in einem Maße zur Körperschaftsteuer heranzuziehen, das als ihrer Leistungsfähigkeit gemäß und dadurch als gerecht bezeichnet werden könnte, müßte daher der Satz für Genossenschaften ermäßigt werden. Über den genauen Umfang der Ermäßigung wäre noch zu sprechen; hier soll als Richtgröße ein Satz von 15—20 %, also eine Ermäßigung auf rund $\frac{1}{3}$ des normalen Satzes vorgeschlagen werden. Überflüssig zu betonen ist, daß eine solche Senkung keine wirtschaftspolitische, sondern eine steuersystematische Maßnahme darstellen würde.

Die Einführung eines ermäßigten Satzes für Genossenschaften aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre auch nichts Neues im Bereich der Körperschaftsteuer. Schon jetzt bestehen verschiedene Sätze, was der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium in seiner Stellungnahme zur großen Steuerreform ausdrücklich gutheißt: „Der Tatsache, daß dem Körperschaftsteuerrecht ihrer wirtschaftlichen Struktur und Leistungsfähigkeit nach unterschiedliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unterliegen, trägt das deutsche Körperschaftsteuerrecht seit je durch eine Differenzierung der Steuersätze Rechnung“⁸⁸⁾. Die Genossenschaften an dieser Abstufung des Körperschaftsteuersatzes teilnehmen zu lassen hieße daher, auf einem weiteren Teilgebiet der Körperschaftsteuer den Grundsatz der Gleichmäßigkeit zu verwirklichen; ein Grundsatz, der besagt, nicht jedem das Gleiche, sondern jedem das Seine zuzuteilen.

Kapitel 6

Das Problem der Wirtschaftsgenossenschaften

Alles, was bisher über die Erwirtschaftung eines Ertrages durch Genossenschaften sowie über die Begründung und das Ausmaß seiner Steuerpflicht gesagt wurde, gilt für Genossenschaften, die die Erwerbswirtschaften ihrer Mitglieder zu fördern trachten, die sogenannten Erwerbsgenossenschaften. Im Gegensatz dazu stehen die sogenannten Wirtschaftsgenossenschaften. Sie haben die Aufgabe,

⁸⁷⁾ a. a. O., Vorwort zur 1. Aufl., S. VII.

⁸⁸⁾ Org. St., S. 29.

nicht die Erwerbswirtschaften, sondern die Haushalte ihrer Mitglieder zu ergänzen. Konsum- und Wohnungsgenossenschaften sind solche Wirtschaftsgenossenschaften. Ihre Eigenart, die bei einer finanzwissenschaftlichen Untersuchung eine von den Erwerbsgenossenschaften gesonderte Betrachtung erforderlich macht, besteht darin, daß sie nicht wie jene in der Sphäre der Einkommensbildung, sondern in der Sphäre der Einkommensverwendung tätig sind.

I. Konsumgenossenschaften im allgemeinen

Konsumgenossenschaften haben die Aufgabe, den Bedarf der Haushalte ihrer Mitglieder gemeinschaftlich zu decken. Durch gemeinschaftlichen Einkauf sollen die Vorteile des Großeinkäufers wahrgenommen werden und den einzelnen Haushalten der Mitglieder durch niedrigere Abgabepreise oder eine nachträgliche Rückvergütung zugute kommen. Die Haushalte werden teilweise — auf dem Gebiet des Einkaufs und der Lagerung — zusammengelegt, ähnlich den großen Anstaltshaushalten z. B. Man kann die Konsumgenossenschaft daher mit einer großen Speisekammer vergleichen, die die Mitglieder gemeinsam unterhalten⁸⁹⁾.

Welchen Charakter haben nun die materiellen Vorteile, die die Konsumgenossenschaft erwirtschaftet? Sind es wie bei Erwerbsgenossenschaften steuerpflichtige Überschüsse? Dies ist, wie gezeigt werden soll, nicht der Fall. Die Heranziehung der Erwerbsgenossenschaften zur Körperschaftsteuer wurde damit begründet, daß der Genossenschaftsbetrieb durch Beteiligung am Wirtschaftsleben einen Ertrag erzielt, der letztlich teils im gemeinsamen Betrieb, teils bei den Mitgliederwirtschaften verbleibt. Dieser Tatbestand ist bei den Wirtschaftsgenossenschaften nicht gegeben. Denn hier ist der Wirtschaftsverband Genossenschaftsbetrieb plus Mitgliederwirtschaften nicht in der Sphäre der Einkommensbildung, sondern in der Sphäre der Einkommensverwendung tätig. Der Überschuß einer Konsumgenossenschaft — darunter soll die Gesamtheit der in Geld ausdrückbaren Vorteile verstanden werden, also auch diejenigen, die schon während des Geschäftsjahres in Gestalt niedrigerer Abgabepreise den Mitgliedern zugute kommen — ist nicht der Teil eines Ertrages. Er ist vielmehr die Summe der Einkommensteile, die die Mitglieder durch die gemeinschaftliche Bedarfsdeckung ihrer Haushalte gespart haben. Die einzelnen Einkommen aber, mit denen diese besondere Form der Deckung des Haushaltsbedarfs durchgeführt wird, haben bei den einzelnen Mitgliedern schon der Einkommen-

⁸⁹⁾ Weissner, Heranziehung der Genossenschaften, S. 660.

steuer unterlegen. Es ist daher auch der Teil des durch die genossenschaftliche Betätigung erzielten Überschusses, der im Genossenschaftsbetrieb selbst als Rücklage verbleibt, kein Ertrag, sondern ein Betrag, der sich aus Teilen schon versteuerter Einkommen zusammensetzt. Zwar fällt der Überschuß wie derjenige der Erwerbsgenossenschaften in einem in der Form der juristischen Person betriebenen Unternehmen an. Aber er ist schon bei den einzelnen Mitgliedern versteuert worden, während der bei einer Erwerbsgenossenschaft zu Eigenkapital werdende Überschuß vorher von keiner Einkommensteuer erfaßt wird. Wir kommen daher zu dem Ergebnis, daß Konsumgenossenschaften aus steuersystematischen Gründen nicht zur Körperschaftsteuer herangezogen werden können.

Rothemund vertritt eine andere Ansicht. Er untersucht ebenfalls die Frage, ob der von einer Konsumgenossenschaft erwirtschaftete Überschuß den Charakter von gesparten Einkommensteilen habe und kommt zu dem Ergebnis, der Teil des Überschusses, der als Rückvergütung verteilt wird, bestehe aus gesparten Einkommensteilen der Mitglieder, der in der Genossenschaft verbleibende Teil jedoch nicht. Als Begründung führt er an, der Genosse hätte das zuviel gezahlte nicht zurückbekommen, also könne er es auch nicht gespart haben. Auch die Tatsache, daß das Mitglied Inhaber sei, ändere daran nichts, denn man könne den in der Genossenschaft verbleibenden Überschuß dem einzelnen Genossen nicht zurechnen⁹⁰⁾.

Die von Rothemund vertretene These kann nicht überzeugen. Nach seinen eigenen Worten stellt der Teil des Überschusses, der als Rückvergütung verteilt wird, gesparte Einkommensteile dar. Wodurch soll aber der einheitlich entstandene Überschuß plötzlich in zwei wesensverschiedene Teile zerfallen? Der eine soll Ersparnis bleiben, der andere jedoch zum Ertrag werden? Dies etwa durch den Beschluß der Mitgliederversammlung? Entweder ist der ganze Überschuß erwerbswirtschaftlicher Art, oder der gesamte Überschuß besteht aus gesparten, schon versteuerten Einkommensteilen. Der Beschluß der Mitgliederversammlung, einen Teil des ausgewiesenen Überschusses zu verteilen und den anderen im gemeinsamen Betrieb zu lassen, kann den Charakter dieses Überschusses nicht verändern.

Gabriel wendet sich gegen die Behauptung, die Konsumgenossenschaft sei gemeinsame Speisekammer. Er meint, die Betätigung einer Konsumgenossenschaft läge eindeutig außerhalb der Sphäre des Verbrauchs. Bei der gemeinschaftlichen Bedarfsdeckung, wie sie Konsumgenossenschaften durchführen, handele es sich „nicht um die

⁹⁰⁾ a. a. O., S. 40 ff.

Verwendung eines gegebenen Einkommens, sondern um den Versuch, auf die Höhe des Einkommens selbst Einfluß zu nehmen⁹¹⁾. Zwischen einem Konsumverein und einem nichtgenossenschaftlichen Einzelhandelsunternehmen bestünde hinsichtlich der wirtschaftlichen Funktion kein Unterschied. Lediglich die Gewinnverteilung sei eine andere. Gabriel zitiert zustimmend Schanz, der behauptet: „Wer Mitglied eines Konsumvereins wird, will gute Waren erhalten und den Verdienst des Kaufmanns selbst gewinnen... Der kommerzielle Gewinn des Detaillisten wird durch eine eigene geschäftliche, meistens noch mit rechtlicher Selbständigkeit ausgerüstete Organisation in die Taschen der Genossenschafter geleitet.“ Hier „tritt Einkommen so deutlich auf, daß es wohl von niemand im Ernst geleugnet werden kann“⁹²⁾. Gabriel verweist auf die Schanzsche These, daß Einkommen auch ohne Wirtschaftsverkehr mit Fremden möglich sei. Ein Landwirt, der mit seiner Familie Früchte anbaue und ausschließlich von ihnen lebe, habe genauso Einkommen wie derjenige Landwirt, der den größten Teil seiner Produkte verkaufe. Dasselbe treffe auch für die Konsumgenossenschaft zu. Auch sie produziere den Handelsgewinn des Einzelkaufmanns, sowie der Landwirt durch Ackerbau seine Produkte herstelle⁹³⁾.

Diesen Behauptungen kann nicht beigespflichtet werden. Zwar ist es richtig, wenn gesagt wird, die in der Konsumgenossenschaft Zusammengeschlossenen wollten den Verdienst des Kaufmanns selbst „gewinnen“; doch es trifft nur dann zu, wenn mit „gewinnen“ gemeint ist, die Mitglieder wollten den Verdienst des Kaufmanns umwandeln, und zwar derart, daß sich ihr eigenes Realeinkommen erhöht. Falsch ist es jedoch, daraus zu folgern, hier handele es sich um einen produktiven Vorgang der Art, der steuerpflichtiges Einkommen entstehen lasse. Gabriel meint, der Zusammenschluß zu einer Konsumgenossenschaft sei der „Versuch, die Höhe des Einkommens selbst zu beeinflussen“. Das ist richtig, aber es wird nicht versucht, das Nominaleinkommen zu steigern, sondern das Realeinkommen soll erhöht werden. Die Mitglieder einer Konsumgenossenschaft sind Verbraucher, die den Bedarf ihrer Haushalte gemeinschaftlich decken. Die gemeinschaftliche Deckung führen sie mit Einkommen durch, die bereits von der Einkommensteuer erfaßt wurden. Wie ließe sich da die Behauptung aufrechterhalten, dies sei keine Verwendung eines gegebenen Einkommens zum Zwecke des Verbrauchs, sondern hier werde steuerpflichtiges

⁹¹⁾ a. a. O., S. 10.

⁹²⁾ Zitiert bei Gabriel, a. a. O., S. 6 f.

⁹³⁾ a. a. O., S. 7 f.

Einkommen erzielt? Bei einer idealtypischen Betrachtung mag es angehen zu sagen, auch die Beschaffung und Zubereitung der Konsumgüter sei produktiv, deshalb gebe es auch im Haushalt in der Art, in der er tatsächlich bestünde, produktive und damit einkommenbildende Akte. Dann wäre auch der Versuch, das Real-einkommen zu erhöhen, ein ertragstrebigere Vorgang, und dann voll-zöge sich auch die Tätigkeit der Konsumgenossenschaft in der Sphäre der Einkommensbildung⁹⁴). Bei einer finanzwissenschaftlichen Betrachtung jedoch wird man schlecht sagen können, das Ausgeben bereits versteuerter Einkommen durch Verbraucher zum Zwecke der Beschaffung von Konsumgütern sei ein Vorgang einkommenbildender Art, auch wenn diese Beschaffung gemeinschaftlich, durch ein eigens dafür geschaffenes Organ erfolgt. Denn der wirtschaftliche Sinn der Einkommenbesteuerung ist die Beteiligung des Staates an Überschüssen, und zwar an den Überschüssen, die erwerbswirtschaftlich und — im allgemeinen — marktwirtschaftlich entstehen⁹⁵). Konsumgenossenschaften erzielen zwar auch Überschüsse, aber die sind weder erwerbswirtschaftlich noch marktwirtschaftlich entstanden. Erwerbswirtschaftlich ist eine auf die Erzielung eines Nominal- oder realwirtschaftlichen Einkommens gerichtete Tätigkeit, nicht aber das Bestreben, das schon versteuerte Einkommen so zu konsumieren, daß der gesamte Nutzen ein möglichst großer wird. Damit entfällt jedoch auch die zweite Voraussetzung, die marktwirtschaftliche Entstehung des Überschusses. Eine Ansatzmöglichkeit für die Einkommensteuer ist deshalb bei den Überschüssen einer Konsumgenossenschaft nicht gegeben.

Daran vermag auch der Hinweis Gabriels nichts zu ändern, daß der Eigenverbrauch durch die Einkommensteuer erfaßt wird. Wenn der Bauer, der nichts von seinen Erträgen verkauft, sondern alles selbst verzehrt, zur Einkommensteuer herangezogen wird, so ist das zwar eine Ausnahme von dem Grundsatz, nur Erträge mit einer Einkommensteuer zu belasten, die erwerbswirtschaftlich und marktwirtschaftlich entstanden sind. Marktwirtschaftlich sind die Einkünfte eines solchen Bauern nicht. Aber sie sind erwerbswirtschaftlich, und das ist in erster Linie entscheidend. Denn dieser Bauer betreibt den Anbau von Früchten zweifellos aus Erwerbsgründen heraus, er will von dem Ertrage seiner Bemühungen seinen Lebensunterhalt bestreiten. Eine andere Art des Einkommens gibt es für ihn nicht. Er bezieht lediglich statt eines Geldeinkommens ein realwirtschaftliches Einkommen. Da die Einkünfte eines solchen Land-

⁹⁴) Ohm, a. a. O., S. 274 ff.

⁹⁵) Terhalle, Finanzwissenschaft, S. 288.

wirts vorher keiner Einkommensteuer unterliegen, es sich aber um erwerbswirtschaftliches Einkommen handelt, entspricht seine Heranziehung zur Steuer durchaus dem Grundgedanken der Einkommenbesteuerung⁹⁶⁾. Eine Besteuerung der Überschüsse der Konsumgenossenschaften kann an dieser Tatsache jedoch nicht abgeleitet werden. Während es sich beim Eigenverbrauch um eine Sonderform erwerbswirtschaftlichen Einkommens handelt, kann bei Konsumgenossenschaften von erwerbswirtschaftlichen Überschüssen keine Rede sein. Im Falle des Eigenverbrauchs bliebe — ohne seine Erfassung durch die Einkommensteuer — erwerbswirtschaftliches Einkommen steuerfrei; bei der Konsumgenossenschaft dagegen haben die erzielten Überschüsse bereits der Steuer unterlegen.

Wir kommen daher zu dem Ergebnis, daß bei einer steuersystematischen Betrachtung Konsumgenossenschaften von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen werden müssen. Die Tatsache, daß eine Konsumgenossenschaft rechtlich selbständig ist, kann daran nichts ändern. Man könnte vielleicht geneigt sein hier einzuwenden, bei der vorliegenden Arbeit sei es die Absicht gewesen, von dem Bestehen der gegenwärtigen Körperschaftsteuer auszugehen, und da auch die Konsumgenossenschaft eine juristische Person sei, müßten auch ihre Überschüsse der Körperschaftsteuer unterliegen. Darauf wäre zu erwidern, daß die gegenwärtige Körperschaftsteuer insofern als Datum gesetzt wurde, als nicht untersucht werden sollte, ob steuerpflichtige Überschüsse von in der Form der juristischen Person betriebenen Unternehmen am zweckmäßigsten von einer Körperschaftsteuer, Betriebssteuer oder auf irgendeine andere Art zu erfassen seien. Konsumgenossenschaften sind zwar auch rechtlich selbständig, aber ihre Überschüsse, auch die im Genossenschaftsbetrieb verbleibenden, haben nicht den Charakter erwerbswirtschaftlicher Erträge, sondern sind Teile bereits versteuerter Einkommen. Steuersystematisch ließe sich eine Erfassung daher nicht rechtfertigen.

II. Das Nichtmitgliedergeschäft bei Konsumgenossenschaften

Die Behauptung, die Konsumgenossenschaft sei „gemeinsame Speisekammer“, deren Tätigkeit in die Sphäre der Einkommensverwendung falle, konnte unter der Voraussetzung gemacht werden, daß die Genossenschaft sich in ihrem Geschäftsbetrieb auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränkt. In Wirklichkeit kommt es aber immer wieder vor, daß Genossenschaften auch mit Nichtmitgliedern Geschäfte treiben. Das trifft für Konsumgenossenschaften ebenso

⁹⁶⁾ Terhalle, Finanzwissenschaft, S. 290.

zu wie für die verschiedenen Arten der Erwerbsgenossenschaften. Bei einer Beurteilung der Frage jedoch, ob Genossenschaften grundsätzlich zur Körperschaftsteuer herangezogene werden sollen, kommt der Tatsache des Nichtmitgliedergeschäfts bei Konsumgenossenschaften eine größere Bedeutung zu als bei Erwerbsgenossenschaften. Die grundsätzliche Belastung der Eigenkapitalbildung hat sich bei Erwerbsgenossenschaften — gleich, ob sie sich auf das Mitglieder-geschäft beschränken oder nicht — aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit sowieso als notwendig erwiesen. Ein in nicht allzu großem Umfang betriebenes Nichtmitgliedergeschäft macht daher keine Überprüfung des über die systemgerechte Besteuerung der Erwerbsgenossenschaften Gesagten erforderlich. Anders jedoch bei der Konsumgenossenschaft. Bei ihr hat das Überschreiten des Mitgliederkreises zur Folge, daß die Tätigkeit nicht mehr ganz in die Sphäre der Einkommensverwendung, sondern teilweise auch in die der Einkommensbildung fällt; dann nämlich, wenn die Mitglieder durch die Ausdehnung des Geschäftes auf Nichtmitglieder materielle Vorteile erhalten. Diese materiellen Vorteile wären erwerbswirtschaftliches Einkommen und würden die von der Konsumgenossenschaft erwirtschafteten Überschüsse zu einer Mischung von gesparten, schon versteuerten Einkommensteilen und erwerbswirtschaftlichen, noch zu versteuernden Erträgen machen. Es ist deshalb erforderlich, auf das Problem des Nichtmitgliedergeschäfts näher einzugehen.

Unter den Genossenschaftstheoretikern wird überwiegend die Ansicht vertreten, daß das Hinausgehen über den Mitgliederkreis grundsätzlich mit der Eigenart der Genossenschaft im Widerspruch steht. Das leuchtet ohne weiteres ein, wenn man daran denkt, daß die Genossenschaft die Funktion einer Hilfswirtschaft hat. Der Hilfsbetriebscharakter aber hat die wirtschaftliche Einheit zwischen Genossenschaft und Mitgliedern zur Voraussetzung⁹⁷⁾. „Als ökonomisches Prinzip haben bekanntermaßen die ‚Pioniere von Rochdale‘ den Genossenschaftsgedanken zum ersten Male verwirklicht, jene englischen Flanellweber, die im Jahre 1844 einen Konsumverein gründeten, und zwar mit der wesentlichen Neuerung, daß sie beschlossen, den Reingewinn nicht nach den Geschäftsanteilen, sondern nach den Einkäufen zu verteilen. Damit war zum ersten Male an die Stelle des kapitalistischen Prinzips der Kapitaldividende, an die Stelle der sog. Profitwirtschaft, ein anderes Prinzip ge-

⁹⁷⁾ Draheim, Genossenschaft als Unternehmungstyp, S. 147. — Paulick, Die eingetragene Genossenschaft, S. 129.

treten, das dann von den Begründern des deutschen Genossenschaftswesens, von Schulze-Delitzsch, Raiffeisen, Huber, Lassalle, Pfeifer und auch von den Vätern der Genossenschaftsbewegung in anderen Ländern aufgenommen wurde und das auch heute noch die, wenn auch zuweilen verdunkelte Grundidee der Genossenschaftsbewegung bildet. Es ist dies das Prinzip der Identität von Unternehmer und Kundschaft⁹⁸⁾.

Seltsamerweise verwirklicht das Genossenschaftsgesetz den Identitätsgedanken nur teilweise; § 8 Abs. 1 Ziff. 5 läßt die Ausdehnung des Geschäftsbetriebes auf Personen, die nicht Mitglieder sind, zu, wenn die Satzung eine diesbezügliche Bestimmung enthält. Eine Ausnahme besteht nur für Kreditgenossenschaften, denen die Kreditgewährung an Nichtmitglieder verboten ist. Das Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts für Konsumgenossenschaften, das seit dem Jahre 1889 bestand, wurde nach dem zweiten Weltkrieg vorläufig und auf starkes Drängen der Konsumgenossenschaften hin 1954 endgültig aufgehoben⁹⁹⁾. Seitdem steht es auch jeder Konsumgenossenschaft frei, ihren Geschäftsbetrieb auch auf Nichtmitglieder auszudehnen; sie muß nur eine entsprechende Bestimmung in ihre Satzung aufnehmen.

Warum eine Genossenschaft Wert darauf legen kann, über den Kreis der Mitglieder hinauszugehen, wird verständlich, wenn man sich die Vorteile vor Augen führt, die das Nichtmitgliedergeschäft mit sich bringt. Einmal ist das sogenannte Geschäft auf Probe zu nennen, das zur Werbung von neuen Mitgliedern betrieben wird, zum anderen die mancherlei betriebswirtschaftlichen Gründe, so der Ausgleich für die schwankende Inanspruchnahme durch die Mitgliederwirtschaften, Kostendegression, Erzielung einer konkurrenzfähigen Betriebsgröße, u. ä. Es wird nun geltend gemacht, daß Nichtmitgliedergeschäfte dieser Art — zur Werbung von Mitgliedern und zur Verbesserung der Rentabilität — mit der genossenschaftlichen Eigenart nicht in Widerspruch ständen, da sie gleich den Mitgliedergeschäften lediglich die Förderung der Genossen bezweckten. Es sei für das Bestehen der Genossenschaften notwendig, wenn versucht würde, die von sich aus schwankende Mitgliederzahl konstant zu halten und die betriebswirtschaftlichen Grundlagen so günstig wie möglich zu gestalten.

Dem ist jedoch zu erwidern, daß Nichtmitgliedergeschäfte, aus welchen Gründen sie auch immer betrieben werden mögen, nur eine

⁹⁸⁾ Geiler, S. 102.

⁹⁹⁾ Gesetz zur Änderung von Vorschriften des Gesetzes betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und des Rabattgesetzes, a. a. O.

mittelbare Förderung der Genossen darstellen. Der Hilfscharakter der Genossenschaft aber verlangt, daß die Mitglieder unmittelbar, „mittels des gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes“ gefördert werden¹⁰⁰). Eine mittelbare Förderung bringt zwar auch materielle Vorteile für die Mitglieder, da die Genossenschaft infolge einer Umsatzsteigerung oder besserer Kapazitätsausnutzung in der Lage ist, niedrigere Verrechnungspreise oder höhere Rückvergütungen zu gewähren. Aber diese Vorteile sind nicht mit Hilfe des gemeinschaftlichen Betriebes, sondern durch Geschäfte mit Außenstehenden erzielt worden.

Gleichwohl wird man nicht sagen können, jedes Überschreiten des Mitgliederkreises nehme der Genossenschaft den hilfswirtschaftlichen Charakter. Eine derartige Folgerung würde, wie oben dargestellt, für die Konsumgenossenschaft bedeuten, daß sich ihre Tätigkeit nicht mehr ausschließlich in der Sphäre der Einkommensverwendung, sondern teilweise auch im Bereich der Einkommensbildung vollzöge. Bei einer wirklichkeitsnahen Betrachtung wird eingeräumt werden müssen, daß sich gelegentliche Geschäfte mit Nichtmitgliedern nicht verhindern lassen, ohne daß diesen Geschäften ein Erwerbsstreben der Genossenschaft zugrunde liegt. Das gilt vor allem für das Geschäft mit potentiellen Mitgliedern, das Geschäft auf Probe. Man wird der Genossenschaft schon die Möglichkeit zugestehen müssen, eventuellen neuen Mitgliedern ein Bild von ihrer Leistungsfähigkeit zu vermitteln.

Es kommt daher bei der Beurteilung der Frage, wann eine Konsumgenossenschaft noch als „gemeinsame Speisekammer“ bezeichnet werden darf, auf den Umfang des Nichtmitgliedergeschäftes an. Die richtige Grenze zu ziehen ist schwierig. Paulick, der aus rechtspolitischen Erwägungen heraus für das grundsätzliche Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts im Genossenschaftsgesetz eintritt, macht den Vorschlag, Nichtmitgliedergeschäfte bis zu 5 % des Gesamtumsatzes zuzulassen, da sich ihr gelegentlicher Abschluß nicht verhindern ließe. Nichtmitgliedergeschäfte in diesem Rahmen würden den Charakter des Unternehmens als Genossenschaft nicht beeinträchtigen; die Einhaltung dieser Grenze sollten die Prüfungsverbände beaufsichtigen¹⁰¹). Nun kann es nicht Aufgabe der Finanzpolitik sein, durch entsprechende Gestaltung der Besteuerung darüber zu wachen, daß eine Konsumgenossenschaft ihren Charakter als „gemeinsame Speisekammer“ bewahrt. Doch kann eine von einem

¹⁰⁰) Paulick, Die eingetragene Genossenschaft, S. 129.

¹⁰¹) Die eingetragene Genossenschaft, S. 131 f.

Genossenschaftstheoretiker aus rechtspolitischen Erwägungen heraus vorgeschlagene „Sicherheitsgrenze“ auch für den Finanzpolitiker sehr wohl als Hinweis dienen. Man wird daher sagen können, daß eine Konsumgenossenschaft, deren Nichtmitgliedergeschäft nicht mehr als 5 % ihres Gesamtumsatzes beträgt, noch als echte Konsumgenossenschaft, die keine erwerbswirtschaftlichen Erträge erzielt, angesehen werden kann. Anders jedoch wäre es bei einer Konsumgenossenschaft, deren Nichtmitgliedergeschäft über der 5-%-Grenze liegt. Solche Konsumgenossenschaften könnten nicht mehr als Hilfsbetriebe, die ausschließlich in der Sphäre der Einkommensverwendung tätig sind, betrachtet werden. Es gäbe dann zumindest hinsichtlich der Erträge aus dem Nichtmitgliedergeschäft kein steuersystematisches Argument, das gegen die Erfassung dieser Erträge zur Körperschaftsteuer sprechen würde.

Wie liegen nun die Verhältnisse in Wirklichkeit? Ein Blick auf die Entwicklung der Konsumgenossenschaften nach der Währungsreform zeigt, daß der Anteil des Nichtmitgliedergeschäfts Jahr um Jahr kleiner wurde. 1949 wurden 27,8 % des Umsatzes mit Nichtmitgliedern getätigt; eine Folge der Tatsache, daß die Konsumgenossenschaften während des nationalsozialistischen Regimes aufgelöst waren und sich nach dem zweiten Weltkrieg wieder einen neuen Mitgliederstamm schaffen mußten. In dem Maße, in dem der Wiederaufbau vonstatten ging, nahm der Anteil des Nichtmitgliedergeschäfts ab. So waren es 1953 nur noch 5 %. Demgegenüber betrug der Zuwachs an Mitgliedern 1953 9,4 % des Mitgliederbestandes von 1952. Der Anteil des Nichtmitgliedergeschäfts ist demnach erheblich kleiner als die Zuwachsrate des Mitgliederbestandes. Man kann daher annehmen, daß die bei den Konsumgenossenschaften kaufenden Nichtmitglieder alle zukünftige Mitglieder sind¹⁰²⁾.

Es ist also festzuhalten, daß sich das Nichtmitgliedergeschäft bei Konsumgenossenschaften im allgemeinen innerhalb der als zulässig erachteten 5 % bewegt. Außerdem kann angenommen werden, daß die Verkäufe an Nichtmitglieder Probegeschäfte sind, deren Abschluß innerhalb der angegebenen Grenze der Genossenschaft aus Billigkeitsgründen zugestanden werden muß. Wir kommen daher zu dem Ergebnis, daß das Nichtmitgliedergeschäft bei Konsumgenossenschaften — so wie es zur Zeit beschaffen ist — steuerlich aus guten Gründen unbeachtet bleiben kann. Durch ein solches Nichtmitgliedergeschäft wird der Charakter der Konsumgenossenschaft als „gemeinsame Speisekammer“, als Hilfswirtschaft von Haushal-

¹⁰²⁾ Weippert, S. 117 f.

ten nicht berührt. Auch ihre Überschüsse können als Teile gesparter, schon versteuerter Einkommen angesehen werden. Die Heranziehung dieser Überschüsse zur Körperschaftsteuer kann daher — wie bei Genossenschaften, deren Satzung das Nichtmitgliedergeschäft nicht zuläßt — mit steuersystematischen Gründen nicht gerechtfertigt werden. Ein Blick in das KStG zeigt uns, daß alle Konsumgenossenschaften, gleich, ob sie von der Erlaubnis zum Nichtmitgliedergeschäft Gebrauch machen oder nicht, wie die Erwerbsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer erfaßt werden. Eine solche Regelung kann jedoch unserer Ansicht nach nur mit politischen, nicht mit steuersystematischen Argumenten vertreten werden. In einem der folgenden Kapitel wird darüber noch zu sprechen sein.

III. Wohnungsgenossenschaften

Neben den Konsumgenossenschaften gehören die Wohnungsgenossenschaften zu der Gruppe der Wirtschaftsgenossenschaften. Sie haben die Aufgabe, den Wohnungsbedarf ihrer Mitglieder, d. h. den Bedarf an Wohnungsnutzung, Wohnungseigentum und Eigenheimen, gemeinschaftlich zu decken. Die erstellten Eigentumswohnungen und Eigenheime werden an die Mitglieder verkauft, die übrigen Wohnungen bleiben Eigentum der Genossenschaft und werden den Mitgliedern gegen eine Gebühr zur Nutzung überlassen. Somit sind auch Wohnungsgenossenschaften nicht in der Sphäre der Einkommensbildung, sondern im Bereich der Einkommensverwendung tätig. Das bedeutet, daß auch der Überschuß einer Wohnungsgenossenschaft — worunter wieder die Gesamtheit der in Geld ausdrückbaren Vorteile verstanden werden soll, einschließlich der schon während des Geschäftsjahres in Form niedrigerer Nutzungsgebühren den Mitgliedern zugute gekommenen Beträgen — aus Teilen bereits versteuerter Einkommen besteht. Alles über den Überschuß einer Konsumgenossenschaft gesagte gilt für Wohnungsgenossenschaften in gleicher Weise¹⁰³). Dazu kommt, daß — im Gegensatz zu Konsumgenossenschaften — Wohnungsgenossenschaften mit Nichtmitgliedern keine Geschäfte machen. Anscheinend besteht daher, was das Problem der Heranziehung zur Körperschaftsteuer anbelangt, völlige Übereinstimmung mit den Konsumgenossenschaften.

Und doch ist die Frage, ob die Besteuerung des Überschusses einer Wohnungsgenossenschaft gerechtfertigt werden könne, schwieriger zu beurteilen. Gegenstand der Einkommensteuer, so wurde gesagt, wären die Überschüsse, die erwerbswirtschaftlich und — im

¹⁰³) Weisser, Heranziehung der Genossenschaften, S. 661.

allgemeinen — marktwirtschaftlich entstanden seien. Eine Ausnahme wurde in der Besteuerung des Eigenverbrauchs gefunden. Beim Eigenverbrauch handelt es sich um einen Ertrag, der zwar erwerbswirtschaftlich aber nicht marktwirtschaftlich entstanden ist. Doch es gibt noch eine weitere Ausnahme: der „Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen Räume und Gärten“ wird als Einkommen aus Vermietung und Verpachtung angesehen und muß versteuert werden¹⁰⁴⁾. In diesem Fall wird ein Wert erfaßt, der weder erwerbswirtschaftlich noch marktwirtschaftlich entstanden noch überhaupt ein Überschuß ist. Hier wird vielmehr demjenigen, der im eigenen Haus oder — seit einigen Jahren¹⁰⁵⁾ — in der eigenen Eigentumswohnung wohnt, ein bestimmtes Einkommen zugerechnet.

Man könnte daher gegen die These, die Besteuerung einer Wohnungsgenossenschaft könne mit steuersystematischen Argumenten nicht gerechtfertigt werden, da ihr Überschuß weder erwerbswirtschaftlich noch marktwirtschaftlich entstanden sei, folgenden Einwand erheben: Die Wohnungsgenossenschaft baut Eigenheime, Eigentumswohnungen und Wohnungen, die sie den Mitgliedern nicht als Eigentum, sondern nur zur Nutzung überläßt. Die Erwerber der Eigenheime und Eigentumswohnungen werden mit dem Mietwert ihrer Wohnung wie jeder nichtgenossenschaftliche Eigentümer eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung nach § 21 Abs. 2 EStG zur Einkommensteuer herangezogen. Aber auch diejenigen Mitglieder, die lediglich einen Nutzungsvertrag mit der Genossenschaft abschließen, sollten wie jemand, der im eigenen Haus wohnt, behandelt werden. Denn die Genossenschaft ist zwar juristisch selbständig und die gebauten Wohnungen gehören — ebenfalls juristisch betrachtet — ihr. Bei wirtschaftlicher Betrachtung aber ist die Gesamtheit der genutzten Wohnungen nicht das Eigentum der Genossenschaft, sondern der Mitglieder. Sie haben sich zur Deckung ihres Bedarfs den gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb geschaffen und ihn nur deshalb juristisch verselbständigt, damit er am wirtschaftlichen Leben wirksam teilnehmen kann. Sie sind durch die übernommenen Geschäftsanteile Inhaber des gemeinsamen Betriebes geworden und haben über die Mitgliederversammlung Einfluß auf die laufende Geschäftsführung. Bei Wohnungsgenossenschaften wird die Tatsache des gemeinsamen Gutes noch dadurch hervorgehoben, daß

¹⁰⁴⁾ § 21 Abs. 2 EStG.

¹⁰⁵⁾ Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht v. 15. 3. 51 (BGBl. I/175).

sie mit ihren Mitgliedern nicht — wie die Wohnungsunternehmen anderer Rechtsform — Mietverträge, sondern Nutzungsverträge abschließen. So haben die Wohnungsgenossenschaften im Laufe der Zeit ein Nutzungsrecht geschaffen, das weitgehend dem Prinzip eines Dauerwohnrechts mit Erbmöglichkeit entspricht¹⁰⁶⁾. Das alles spricht dafür, nicht den gemeinsamen Betrieb, sondern die Mitglieder als die wirtschaftlichen Eigentümer des geschaffenen Wohnungsbestandes anzusehen. Die Mitglieder wohnen daher bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht zur Miete, sondern nutzen die Wohnung im eigenen Haus. Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus aber wird versteuert. Deshalb sollten auch die Mitglieder einer Wohnungsgenossenschaft, die einen Nutzungsvertrag abgeschlossen haben, nicht von der Besteuerung ausgenommen werden. Wegen der Vielzahl der Beteiligten auf der einen Seite jedoch und des Vorhandenseins einer gemeinsamen Rechnungsführung auf der anderen Seite wäre es zweckmäßiger, nicht das einzelne Mitglied zur Einkommensteuer, sondern die Genossenschaft zur Körperschaftsteuer heranzuziehen.

Auf den ersten Blick scheint dieses Argument viel für sich zu haben. Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, daß eine solche Regelung zu erheblichen Ungerechtigkeiten führen würde. Untersuchen wir zunächst die Art der Gelder, die die Genossenschaft verwaltet und die Bestandteil eines eventuellen Überschusses sein können. Einmal wird von den Mitgliedern, die dauerwohnberechtigt sind, für die Einräumung des Dauerwohnrechts ein Entgelt erhoben, das in einem Anteil an den Gesamtherstellungskosten des Gebäudes besteht. Zum anderen wird die laufende Nutzungsgebühr vereinbart. Sie enthält Kapitalkosten, Tilgungsbeträge, Leistungen auf die Abgabeschulden der Hypothekengewinn- und der Vermögensabgabe, einen Anteil an den Verwaltungskosten der Genossenschaft sowie an den Kosten für Instandhaltung der Wohnungen und der gemeinschaftlichen Anlagen. Solche gemeinsamen Einrichtungen wie Kinderspielplätze, Bibliotheken, Wäschereien u. a., gibt es oft in erheblichem Umfang. Und schließlich wird von der Genossenschaft ein Zuschlag für Haftung und Ausfallwagnis in Höhe von 1 % des Nutzungsentgelts erhoben.

Doch nicht nur die Mitglieder, die einen Nutzungsvertrag abgeschlossen, sondern auch diejenigen, die ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung erworben haben, leisten Zahlungen an die Genossenschaft. Dabei handelt es sich einmal um die Abzahlung des

¹⁰⁶⁾ Brecht, Die Wohnungsgemeinnützigkeit.

Kaufpreises, zum anderen um Beiträge zu den Kosten der gemeinschaftlichen Einrichtungen sowie gewisser Verwaltungs- und Überwachungsfunktionen, die die Genossenschaft auch nach Übergang des Eigentums ausübt.

Die Verschiedenheit der Gelder, die die Genossenschaft verwaltet, zeigt, wie sehr das Zustandekommen und die Höhe eines eventuellen Überschusses durch den Zufall bedingt sind. So kann ein Überschuß z. B. dadurch entstehen, daß Rückstellungen für Instandsetzungen nicht in voller Höhe abgerufen wurden; oder der Beginn eines Neubaus, für den die Mittel schon beschafft wurden, hat sich aus irgendeinem Grunde verzögert. Aber auch die Disposition der Gebühren oder Tilgungsbeträge, die die Erwerber eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung an die Genossenschaft zahlen, kann zum Entstehen eines Überschusses beitragen.

Aus derartigen Überschüssen nun wäre Körperschaftsteuer zu zahlen, deren Erhebung damit begründet würde, daß auch die Mitglieder, die lediglich einen Nutzungsvertrag abgeschlossen haben, den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus versteuern sollten. Eine solche Regelung müßte jedoch als sehr ungerecht bezeichnet werden, wenn man bedenkt, daß das Zustandekommen und die Höhe des Überschusses einmal stark von betriebs-technischen Faktoren abhängt, zum anderen aber ein eventueller Überschuß auch Beträge enthalten kann, die von den Erwerbern von Eigenheimen und Eigentumswohnungen stammen. Bei diesen Mitgliedern jedoch wird der Nutzungswert ihrer Wohnung im eigenen Haus bereits auf Grund des bestehenden Rechts von der Einkommensteuer erfaßt. Der Teil des Überschusses, der durch die Disposition der Zahlungen dieser Mitglieder entstanden ist, müßte daher eliminiert werden. Das wäre in der Praxis sehr schwer durchzuführen. Aber selbst wenn dies gelänge, wäre das Verfahren, statt die Mitglieder zur Einkommensteuer die Genossenschaft zur Körperschaftsteuer heranzuziehen, noch recht willkürlich. Schon die Zurechnung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus zum Einkommen an sich ist umstritten. Weißer z. B. sieht in der Erfassung des Hausbesitzers durch die Einkommensteuer eine Systemwidrigkeit, denn hier werde die Wirtschaft vom Produzenten aus gesehen¹⁰⁷⁾. Laufenburger fragt, ob es richtig sei, für die Nutzung der eigenen Wohnung die Bezeichnung „Einkommen“ aufrechtzuerhalten¹⁰⁸⁾, und Teschemacher meint, die Regelung sei offensichtlich recht

¹⁰⁷⁾ Heranziehung der Genossenschaften, S. 461.

¹⁰⁸⁾ a. a. O., S. 461.

willkürlich¹⁰⁹⁾. Als Begründung für die Erfassung der Wohnung im eigenen Haus wird einmal angeführt, daß das entgeltliche Wohnen im fremden Miethause überwiege¹¹⁰⁾ und die Nutzung der Wohnung im eigenen Haus ein erheblicher finanzieller Vorteil sei. Sein Frei-lassen von der Steuer würde daher eine Bevorzugung darstellen. Dazu komme die Tatsache, daß die Hausnutzung im Gegensatz zur Nutzung sonstiger Güter leicht erfaßbar sei. Diese Gesichtspunkte machten „die Ausnahme von der Regel, nur erwerbswirtschaftliche Einkünfte zur Einkommensteuer heranzuziehen, verständlich“¹¹¹⁾.

Wie man die Erfassung der Wohnung im eigenen Haus auch beurteilen mag, feststeht, daß sie nur dann gerechtfertigt werden kann, wenn die Schätzung dieser „Einnahme“ den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich kommt. Ebenfalls wird man an die Steuer, was die Eignung zur Erfassung der subjektiven Leistungsfähigkeit anbelangt, einen strengen Maßstab legen müssen. Je subjektiver die Bemessung des Einkommens erfolgt — durch Zurechnung bestimmter finanzieller Vorteile — zu desto subjektiverem Ansatz muß die Steuer fähig sein.

Der Anforderung aber kann die Körperschaftsteuer nicht ge-nügen. In diesem Fall wäre die Heranziehung zur Körperschaftsteuer nur dann gerecht — weil nach der subjektiven Leistungsfähigkeit ausgerichtet —, wenn die Bruchteile der von der Genossenschaft gezahlten Körperschaftsteuer, die auf die einzelnen Mitglieder entfallen, in ihrer Höhe gleich den Beträgen wären, die dieselben Mitglieder als Einkommensteuer entrichten würden. Das wird aber nur sehr selten zutreffen, da das Zustandekommen und die Höhe des Überschusses bei der Genossenschaft stark von betriebs-technischen Faktoren abhängen, die in keinem vergleichbaren Ver-hältnis zu der Summe der Nutzungswerte stehen, die die einzelnen Mitglieder durch das Wohnen im eigenen Haus erzielen. Dabei ist es gleich, ob der Nutzungswert durch Festsetzung eines Hundertsatzes vom Einheitswert des Grundstücks ermittelt wird¹¹²⁾ oder ob gleich-artige Wohnungen, die vermietet sind, zum Vergleich herangezogen werden¹¹³⁾. Nur selten und durch Zufall wird die für den durch Schätzung ermittelten Nutzungswert zu entrichtende Einkommen-steuer der Mitglieder in ihrer Höhe dem jeweiligen Bruchteil gleich

¹⁰⁹⁾ a. a. O., S. 82.

¹¹⁰⁾ Neumark, Theorie und Praxis, S. 43.

¹¹¹⁾ Terhalle, Finanzwissenschaft, S. 290.

¹¹²⁾ Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus v. 26. 1. 37 (RGBl. I/99).

¹¹³⁾ Blümich-Falk, a. a. O., S. 949.

sein, der auf dasselbe Mitglied durch Aufteilung der von der Genossenschaft gezahlten Körperschaftsteuer entfallen würde.

Festzuhalten bleibt also, daß eine Heranziehung der Wohnungsgenossenschaften zur Körperschaftsteuer auch nicht mit der Begründung erfolgen kann, der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus werde besteuert und deshalb solle die Genossenschaft für diejenigen ihrer Mitglieder Steuern zahlen, die mit ihr Nutzungsverträge abgeschlossen haben. Daher ergibt sich, daß eine Erfassung der Wohnungsgenossenschaften durch die Körperschaftsteuer mit steuersystematischen Gründen nicht vertreten werden kann. Tatsächlich werden die Wohnungsgenossenschaften zur Körperschaftsteuer herangezogen. Befreit sind nur diejenigen Genossenschaften, die auf Grund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) als gemeinnützig anerkannt sind. Für die grundsätzliche Heranziehung der Wohnungsgenossenschaften können jedoch — wie bei den Konsumgenossenschaften — höchstens wirtschaftspolitische oder fiskalische Argumente maßgebend sein.

Kapitel 7

Die Regelung bei land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungs- sowie bei Kreditgenossenschaften; Steuerpolitik als Wirtschaftspolitik

In den bisherigen Kapiteln ist der Versuch gemacht worden, die Frage zu beantworten, ob die im Genossenschaftsbetrieb verbleibenden Überschüsse solche Erträge sind, wie sie von der Körperschaftsteuer erfaßt werden und wenn ja, in welcher Höhe die Erfassung gerechtfertigt ist. Dabei wurde von dem Gesichtspunkt einer systemgerechten Besteuerung ausgegangen. Doch spielen bei den Entscheidungen des Gesetzgebers auf dem Gebiet der Besteuerung gerade heute nicht nur steuersystematische, sondern auch wirtschaftspolitische Überlegungen eine große Rolle.

Geht man davon aus, daß der natürliche Ablauf der Wirtschaft der verkehrswirtschaftliche ist, so stellt jede Steuer grundsätzlich eine Beeinflussung dieses natürlichen Ablaufs dar. Dabei spielt es keine Rolle, ob sich der Gesetzgeber der Beeinflussung bewußt ist oder nicht. Noch vor nicht allzulanger Zeit wurde die Möglichkeit einer bewußten Andersgestaltung der Volkswirtschaft über eine entsprechende Besteuerung zurückgewiesen. Die Steuer wurde lediglich als Mittel der Einnahmenbeschaffung, als rein fiskalische Maßnahme angesehen. Dies entsprach völlig den damaligen Ansichten

über die Aufgaben des Staates in bezug auf die Wirtschaft. Man glaubte an eine natürliche Harmonie der Weltordnung, die darin läge, daß der einzelne, wenn er im Rahmen der Gesetze seinen Eigennutz verfolge, damit gleichzeitig dem allgemeinen Wohl diene. Deshalb hätte der Staat sich jeder Beeinflussung zu enthalten.

Die letzten Jahrzehnte jedoch haben auch in dieser Beziehung große Änderungen gebracht. Die Industrialisierung, das gewaltige Anwachsen der Bevölkerung und zwei Weltkriege haben Probleme aufgeworfen, die nur mit Hilfe des Staates gelöst werden können. So ist seit einem knappen Jahrhundert eine ständige Ausdehnung der Staatstätigkeit und damit eine Beeinflussung der Wirtschaft durch den Staat in immer größerem Umfang zu beobachten. Da jede Steuer ohnehin einen Eingriff in das marktwirtschaftliche Geschehen bedeutet, lag es nahe, diesen Eingriff bewußt zu nutzen und auch die Steuer als Instrument der Wirtschaftspolitik einzusetzen. „Je mehr die aktive Wirtschaftspolitik wichtigster Teil der Sozialpolitik wurde und als solche gilt, um so näher liegt die möglichst entschiedene Einordnung auch der Steuer in die gesamte Wirtschaftspolitik“¹¹⁴). Seit Jahrzehnten wird daher Steuerpolitik als Sozial-, Struktur-, Konjunkturpolitik usw. betrieben.

Auch auf dem Gebiet der Genossenschaftsbesteuerung finden sich Maßnahmen, die keinen steuersystematischen, sondern wirtschaftspolitischen Charakter haben. Solche Maßnahmen zu beurteilen, ist schwierig. Es gibt für ein Konzept der Wirtschafts-, Sozial- oder Staatspolitik keinen Maßstab, der Anspruch auf absolute Objektivität erheben könnte. Somit ist auch dort, wo Steuerpolitik als Wirtschafts- oder Sozialpolitik betrieben wird, eine absolut objektive Beurteilung nicht möglich. Gegen oder für eine steuerliche Maßnahme, die wirtschaftspolitischen Charakter hat, lassen sich alle Argumente anführen, die man auch für oder gegen die zugrunde liegende wirtschaftspolitische Überlegung anführen will. Zu fordern ist allerdings, daß zwischen steuerlicher und der mit anderen Mitteln betriebenen Wirtschaftspolitik Übereinstimmung besteht. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit ist daher vor allem zu untersuchen, ob die einzelnen wirtschaftspolitischen Maßnahmen auf dem Gebiet der Genossenschaftsbesteuerung der jeweiligen wirtschaftspolitischen Konzeption des Gesetzgebers entsprechen und ob mit diesen Maßnahmen der gewollte Zweck erreicht werden kann. Doch wird auch auf die wichtigsten Streitfragen einzugehen

¹¹⁴) Terhalle, Steuerumbau, S. 613. — So auch Neumark, Alte und neue Probleme, S. 12.

sein. Der Versuch, sich mit der steuerlichen Wirtschaftspolitik in der Besteuerung der Genossenschaften auseinanderzusetzen, soll in diesem und dem ihm folgenden Kapitel gemacht werden.

I. Land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften

Von dem Grundsatz der Heranziehung der Genossenschaften zur Körperschaftsteuer macht der Gesetzgeber eine Ausnahme. Nach § 31 KStDV sind land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften unter bestimmten Bedingungen von der Körperschaftsteuer befreit. Da diese Genossenschaften zu den Erwerbsgenossenschaften gehören und sich von ihnen nicht grundsätzlich unterscheiden, sie bei einer systematischen Betrachtung also wie jene steuerlich zu behandeln wären, kann in ihrer Befreiung nur eine wirtschaftspolitische Maßnahme gesehen werden. Wie gezeigt wurde, ist es die Absicht des Gesetzgebers, dadurch die Land- und Forstwirtschaft zu fördern¹¹⁵⁾. Ein Blick auf die Konzeption der Agrarpolitik erscheint daher notwendig, will man zu einer Beurteilung dieser Regelung kommen.

Deutschland hat innerhalb Europas auch in der Landwirtschaft eine gewisse Sonderstellung. Einerseits hat es selbst eine beachtliche landwirtschaftliche Produktion, auf der anderen Seite aber einen großen Importbedarf an landwirtschaftlichen Produkten. Die deutsche Erzeugung steht z. B. — trotz der Abtrennung der Ostgebiete — in Europa an erster Stelle bei Ölen und Fetten, bei Fleisch und Zucker an zweiter Stelle, bei Brot- und Futtergetreide nimmt Deutschland den vierten Platz ein. In der Versorgung Europas kann man auf den deutschen Beitrag nicht verzichten. Trotzdem beträgt der „Selbstversorgungsgrad“ der Bundesrepublik in der Landwirtschaft für alle Produkte nur ca. 70 %¹¹⁶⁾. Die fehlenden 30 % müssen eingeführt werden, eine Tatsache, die die Bundesrepublik zum zweitgrößten Agrarimportland Europas macht.

In den einzelnen Ländern Europas wird vor allem in der Landwirtschaft mit unterschiedlichen Kosten gearbeitet. Für Deutschland ergibt sich daher aus der starken eigenen Landwirtschaft und dem großem Importbedarf die Gefahr von Spannungen, die man durch Marktordnungen und handelspolitische Maßnahmen zu verhindern sucht. So bestehen Marktordnungsgesetze für Milch, Fett, Zucker, Getreide, Vieh und Fleisch. Auf dem Getreidemarkt gibt es Mindest- und Höchstpreise, auf dem Zuckermarkt Festpreise¹¹⁷⁾.

¹¹⁵⁾ Vgl. S. 14 f.

¹¹⁶⁾ Jahrb. DRV für 1955, S. 11.

¹¹⁷⁾ Lübke, a. a. O., S. 205 ff.

Ob die Schutzmaßnahmen auf die Dauer jedoch in diesem Umfang aufrechterhalten werden können, ist fraglich. Zur Zeit sind die Diskussionen um einen gemeinsamen Markt und um eine Freihandelszone in Europa in vollem Gange. Das Bestreben ist stark, auch die Landwirtschaft in den gemeinsamen Markt einzubeziehen. Zwar würde auch dann die deutsche Landwirtschaft nicht in vollständiger Konkurrenz mit den übrigen europäischen landwirtschaftlichen Erzeugnissen stehen, denn in allen sechs Ländern der Montanunion gibt es Marktordnungen für die Landwirtschaft, deren völlige Beseitigung nicht beabsichtigt ist. Doch würden die einzelnen Marktordnungen aufeinander abgestimmt werden, so daß es eine einzige europäische Marktordnung gäbe¹¹⁸⁾. Der Wettbewerb unter den europäischen Agrarwirtschaften würde damit zweifellos gesteigert werden.

Aber auch ganz abgesehen davon, ob es zu einem Zusammenschluß der europäischen Landwirtschaft kommt oder nicht, wird man den gegenwärtigen Umfang der Schutzmaßnahmen nicht für immer beibehalten können. Denn langfristig gesehen wird sich auch in bezug auf Produkte der Landwirtschaft das Bestreben geltend machen, die billigste Quelle heranzuziehen.

Diese beiden Tatsachen — die Tendenz zum gemeinsamen Markt und die Unmöglichkeit, die Probleme der Landwirtschaft auf die Dauer mit Schutzmaßnahmen zu lösen — haben der deutschen Agrarpolitik eine große Aufgabe gestellt, die Aufgabe nämlich, die Landwirtschaft konkurrenzfähig zu machen. Oberstes Ziel ist daher die Senkung der Kosten. Es soll durch großzügige Maßnahmen, vor allem durch eine umfangreiche Rationalisierung, verwirklicht werden. Die Voraussetzungen dazu wurden im sogenannten Grünen Bericht und im Landwirtschaftsgesetz geschaffen¹¹⁹⁾. Im § 1 des Gesetzes heißt es, die Landwirtschaft soll „mit den Mitteln der allgemeinen Wirtschafts- und Agrarpolitik — insbesondere der Handels-, Steuer-, Kredit- und Preispolitik —“ in die Lage versetzt werden, ihre Produktivität zu steigern.

Bei der Verwirklichung dieser Aufgabe können die Genossenschaften große Hilfe leisten, denn sie wirken ohnehin in der gleichen Richtung. Auch eine nur ganz knappe Darstellung der Leistungen der Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften macht das deutlich: Bei Verwertungsgenossenschaften ist einmal hervorzuheben, daß sie die Marktübersicht und damit die quantitative Marktanpassung der

¹¹⁸⁾ DZ v. 20. 10. 56, Nr. 84, S. 11.

¹¹⁹⁾ Gesetz v. 5. 9. 55 (BGBl. I/565).

angeschlossenen landwirtschaftlichen Betriebe verbessern. Gerade die kleinen bäuerlichen Wirtschaften können sich von sich aus nicht über die Anforderungen eines verfeinerten und spezialisierten Marktes unterrichten. Über- oder Unterproduktion sind die Folge.

Durch die Verwertung im gemeinschaftlichen Betrieb werden die Kosten erheblich gesenkt. Das gleiche bewirkt die gemeinsame Lagerhaltung. Es ist eine der wichtigsten Aufgaben der Genossenschaft, den Einzelbetrieben der Mitglieder die Vorteile des Großbetriebes zu verschaffen.

Von Bedeutung ist auch die Kreditfunktion der Verwertungsgenossenschaften. Häufig erhalten die Genossenschaften die Erlöse für die von ihnen auf den Markt gebrachten Produkte nicht sofort, sie müssen ihren Abnehmern Lieferantenkredite gewähren. Da die einzelnen Mitglieder, von denen die Waren stammen, ihre Waren sofort oder wenigstens regelmäßig vergütet erhalten, stellt die Kreditgewährung an die Abnehmer eine Risikoübernahme der Genossenschaft dar.

Und schließlich ist die Beratung und Erziehung der Mitglieder eine wichtige Funktion der landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften. Viele Möglichkeiten, die in der Rationalisierung der bäuerlichen Betriebe liegen, können hierdurch ausgeschöpft werden. So ist z. B. der Landwirt — wie auch der kleine Handwerker — vom Typ des homo oeconomicus am weitesten entfernt. Die Genossenschaften bemühen sich daher, eine stärkere Beachtung des ökonomischen Prinzips im bäuerlichen Betrieb durchzusetzen. Ferner erziehen die Verwertungsgenossenschaften die Mitglieder zur Qualitätssteigerung ihrer Produkte, und das durch das beste Mittel, über den Preis¹²⁰⁾.

Die Leistungen der Nutzungsgenossenschaften liegen ebenfalls auf dem Gebiet der Rationalisierung. Nutzungsgenossenschaften haben sich zur Aufgabe gesetzt, durch die gemeinsame Anschaffung und Nutzung von Maschinen die Arbeitsproduktivität zu steigern. Nur dann wird sich die Wettbewerbsposition des deutschen Landwirts verbessern, wenn seine Arbeitsproduktivität durch den Einsatz von Maschinen gehoben wird. Da der bäuerliche Einzelbetrieb oft zu klein ist, um die Anschaffung eigener Produktionsmittel rentabel zu machen, können die Nutzungsgenossenschaften große Hilfe leisten¹²¹⁾.

¹²⁰⁾ Eine ausführliche Darstellung findet sich bei Seraphim, Die marktordnerischen Funktionen, S. 85 ff. — Kalkbrenner, a. a. O., S. 174 ff.

¹²¹⁾ Seraphim, Bedeutung des Genossenschaftswesens, S. 12 ff.

Schon die sehr kurze Darstellung der wichtigsten Leistungen von Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften zeigt, daß die Genossenschaften von sich aus — und dies seit Jahrzehnten — auf das gleiche Ziel hinwirken, daß sich auch die deutsche Agrarpolitik gesetzt hat. Hier deckt sich der Eigennutz der Genossenschaft — wobei unter Genossenschaft die Gesamtheit der zusammengeschlossenen Einzelwirtschaften zu verstehen ist — mit den Interessen des Staates, der Allgemeinheit. Es liegt daher nahe, daß sich der Staat die Möglichkeiten der Genossenschaften zunutze macht und sie durch Steuerbefreiungen bei ihrer Arbeit, die auch die Arbeit des Staates ist, unterstützt.

Abgesehen von ihren speziellen Leistungen stellen die Genossenschaften aus drei anderen Gründen einen besonders günstigen Ansatzpunkt für staatliche Förderungsmaßnahmen dar. Einmal sind sie ihrem Wesen nach auf Förderung Dritter eingestellt, sie haben kein betriebeigennütziges Interesse. Zweitens sind in ihnen gerade diejenigen Schichten zusammengeschlossen, die vor allem Objekte der staatlichen Förderung sind, nämlich die kleinen und mittleren Betriebe. Und drittens erfaßt die Genossenschaft einen größeren Kreis von Wirtschaftssubjekten. Es ist ansatztechnisch günstiger, die Gruppenwirtschaft zu fördern als die sie bildenden Einzelwirtschaften.

Wir kommen daher zu dem Ergebnis, daß im Falle der Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften die Forderung nach Übereinstimmung von steuerlicher Wirtschaftspolitik mit der übrigen Wirtschaftspolitik durchaus erfüllt wird. Es kann gesagt werden, daß sich die Steuerbefreiung der Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sinnvoll in die gesamte Agrarpolitik einfügt.

II. Die wichtigsten Einwände gegen die Steuerbefreiung

Es ist verständlich, daß Förderungsmaßnahmen des Staates, vor allem Steuerbefreiungen, mit kritischen Augen betrachtet werden. Während gegen die Sonderbehandlung der Nutzungsgenossenschaften wenig Einwände erhoben werden, ist die Steuerbefreiung der Verwertungsgenossenschaften, besonders die der Molkereigenossenschaften, scharfen Angriffen ausgesetzt.

Das Fehlen einer stärkeren Kritik an der Steuerbefreiung der Nutzungsgenossenschaften erklärt sich einmal dadurch, daß die Nutzungsgenossenschaften so gut wie keine Wettbewerber haben, die sich durch die Sonderbehandlung benachteiligt fühlen würden. Es liegt in der Natur des Tätigkeitsfeldes der Nutzungsgenossenschaften,

daß hier nur die Alternative besteht zwischen dem Verzicht auf die Mechanisierung der Einzelbetriebe oder dem Zusammenschluß zu einer Genossenschaft. Selten besteht die Möglichkeit, sich auf einem anderen, nichtgenossenschaftlichen Weg Produktionsmittel zu beschaffen¹²²⁾. Der andere Grund für die verhältnismäßig positive Reaktion auf die Steuerbefreiung ist, daß die Nutzungsgenossenschaften nach außen hin nicht so stark in Erscheinung treten wie z. B. die Verwertungsgenossenschaften. Es wurde schon erwähnt, daß eine grundsätzlich stärkere Heranziehung der Genossenschaften zum Teil mit dem Argument gefordert wird, die Genossenschaften von heute unterschieden sich optisch vielfach nicht von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen gleicher Art. Die Vertreter dieser These nehmen jedoch die Nutzungsgenossenschaften davon aus. So heißt es in einem Referenten-Entwurf des Bundesfinanzministeriums aus dem Jahre 1951, in dem eine allgemeine Verschärfung der Genossenschaftsbesteuerung gefordert wird: „Ebenso läßt sich die Auffassung vertreten, daß die gleichfalls in § 33 KStDV enthaltene persönliche Steuerbefreiung für landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften uneingeschränkt aufrechterhalten bleiben kann. Bei ihnen handelt es sich um Einrichtungen, die auch heute noch den Gedanken der genossenschaftlichen Selbsthilfe im wesentlichen rein verkörpern¹²³⁾).

Demgegenüber wird an der Steuerbefreiung der Verwertungsgenossenschaften starke Kritik geübt. Vor allem gegen die Sonderbehandlung der Molkereigenossenschaften, der bedeutendsten Gruppe der Verwertungsgenossenschaften, werden verschiedene Einwände erhoben. So wird einmal geltend gemacht, die Befreiung der Molkereigenossenschaften sei ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung¹²⁴⁾. Nun, zu diesem Argument ist nicht mehr viel zu sagen. Die Steuerbefreiung der Verwertungsgenossenschaften wurde als wirtschaftspolitische Maßnahme erkannt. Nicht immer läßt sich beides vereinen: eine Steuer, die gleichmäßig ist, und eine Steuer, mit der wirtschaftspolitische Ziele verfolgt werden. Der Gesetzgeber hat in diesem Fall die Steuerfreiheit an strenge Voraussetzungen geknüpft, denn der „Bereich der Land- und Forstwirtschaft“ ist eng abgesteckt. Daher haben die meisten großen Molkereigenossenschaften, die in der Nähe oder innerhalb größerer Städte liegen, die Körperschaftsteuerpflicht freiwillig auf sich genommen. Sie können sich aus betriebswirtschaftlichen Gründen nicht nur auf die Herstellung solcher Molkereierzeugnisse beschränken,

¹²²⁾ Ritschl, Gutachten I, S. 47.

¹²³⁾ Bundesratsdrucksache, Begründung, S. 2 f.

¹²⁴⁾ Seraphim, Gutachten, S. 12.

die nach der Ansicht des Gesetzgebers noch in den Bereich der Landwirtschaft fallen¹²⁵⁾.

Der zweite Einwand, der gegen die Steuerbefreiung der Molkereigenossenschaften vorgebracht wird, besteht in dem Hinweis auf ihr Nichtmitgliedergeschäft. Molkereigenossenschaften sind nach § 38 des Milchgesetzes vom 31. 1. 1930 gezwungen¹²⁶⁾, Milch auch von Nichtmitgliedern anzunehmen. Im Rahmen einer Marktordnung wurden damals vielfach die Milcheinzugsgebiete neu festgelegt. Wer in einem bestimmten Milcheinzugsgebiet seinen Wohnsitz hatte, mußte seine Milch einer bestimmten Molkerei liefern. So erhielten die Genossenschaften in zahlreichen Fällen Milchlieferanten als Zwangslieferer, die nicht bei ihnen Mitglied waren. Umgekehrt wurden den Privatmolkereien häufig Genossenschaftsmitglieder als Lieferanten zugeführt. Diese Regelung besteht auch heute noch, so daß viele Genossenschaftsmolkereien zum Nichtmitgliedergeschäft gezwungen sind. Für den Umfang des gesamten bei Molkereigenossenschaften betriebenen Nichtmitgliedergeschäfts — des freiwilligen und erzwungenen — werden von Bühler 10 % als normal angegeben, manchmal läge der Anteil sogar zwischen 30 und 40 %¹²⁷⁾. Meier, ausgehend von der Voraussetzung, daß Nichtmitgliedergeschäfte mit dem Wesen der Genossenschaft in Widerspruch stünden, fordert in seinem Gutachten, Zwangsgeschäfte wie andere Nichtmitgliedergeschäfte zu behandeln, Nichtmitgliedergeschäft sei Nichtmitgliedergeschäft¹²⁸⁾.

Dem kann jedoch nicht zugestimmt werden. Gewiß ist es richtig, daß der Hilfsbetriebscharakter der Genossenschaft die Identität von Unternehmern und Kunden zur Voraussetzung hat. Doch selbst bei Wirtschaftsgenossenschaften, die in der Sphäre der Einkommensverwendung tätig sind, mußte die Vereinbarkeit eines geringfügigen Nichtmitgliedergeschäfts mit dem hilfswirtschaftlichen Charakter zugestanden werden¹²⁹⁾. Bei Molkereigenossenschaften kommt hinzu, daß sie den Geschäftsbetrieb nicht freiwillig auf Nichtmitglieder ausgedehnt haben, sondern vom Staat dazu gezwungen wurden. Draheim spricht von einer gewissen „Überlagerung des typisch Genossenschaftlichen durch milchwirtschaftliche Erfordernisse“¹³⁰⁾. Wollte man die Molkereigenossenschaften wegen ihrer Zwangsgeschäfte zur Körperschaftsteuer heranziehen, würden sie gleichsam dafür bestraft, daß sie rechtlich gezwungen sind, Geschäfte mit

¹²⁵⁾ Ritschl, Gutachten I, S. 49.

¹²⁶⁾ in der geltenden Fassung v. 10. 12. 52 (BGBl. I/811).

¹²⁷⁾ Gutachten, S. 17.

¹²⁸⁾ a. a. O., S. 7 f.

¹²⁹⁾ Vgl. S. 49 f.

¹³⁰⁾ Genossenschaft als Unternehmungstyp, S. 227 f.

Nichtmitgliedern zu betreiben. Vor Einführung der Marktordnung lehnten es viele Molkereigenossenschaften grundsätzlich ab, Milch von Nichtmitgliedern zu verarbeiten. Auf der anderen Seite zeigen die Nichtmitglieder heute oft kein Verlangen, der belieferten Genossenschaft beizutreten¹³¹⁾. Ungerecht wäre es daher, wollte man die von den Genossenschaften nicht herbeigeführte Lage zum Anlaß nehmen, die Genossenschaft wie eine Gesellschaft mit selbständigem Erwerbsstreben zu behandeln. „Es wäre unbillig gewesen, den betreffenden Genossenschaften deshalb die Steuervergünstigung zu entziehen und sie als Erwerbsgesellschaften zu betrachten, weil sie durch Zwang die Identität zwischen Unternehmern und Kunden als maßgebendes Kriterium einer Genossenschaft aufgeben mußten“¹³²⁾.

Das soll jedoch nicht heißen, daß der Fiskus auf die bei Zwangsgeschäften erzielten Gewinne gänzlich zu verzichten hätte. Es erscheint vielmehr angemessen, den Teil des Überschusses, der durch den Umsatz mit Nichtmitgliedern entstanden ist, mit der Körperschaftsteuer zu belegen. Gegenwärtig wird die Besteuerung der Molkereigenossenschaften so durchgeführt, daß der Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft steuerfrei bleibt, für den Überschuß aus dem Nichtmitgliedergeschäft dagegen die Körperschaftsteuer in einem Pauschalbetrag festgesetzt wird¹³³⁾.

Als weiteres Argument gegen die Steuerbefreiung der landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften, vor allem wieder der Molkereigenossenschaften, soll die Tatsache gelten, daß der Betrieb einiger Genossenschaften einen stattlichen Umfang erreicht hat. Auch die Technisierung des Betriebes wird als Zeichen gewertet, die Genossenschaften hätten ihren ehemaligen Charakter als Hilfwirtschaft verloren und müßten daher wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen behandelt werden¹³⁴⁾. So wird in dem schon erwähnten Referenten-Entwurf des Bundesfinanzministeriums aus dem Jahre 1951 ausgeführt: „Viele dieser (Verwertungs-) Genossenschaften haben eine Entwicklung genommen, die sie schon äußerlich von einem sachlich gleich gelagerten gewerblichen Betrieb der Privatwirtschaft kaum noch unterscheidet... Angesichts der geschilderten Umstände ist die Steuerbefreiung der landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften mindestens insoweit wirtschaftlich und verwaltungsmäßig nicht mehr angebracht, als es sich um Genossenschaften von einer bestimmten Größenordnung handelt“¹³⁵⁾.

¹³¹⁾ Seraphim, Gutachten, S. 19 ff.

¹³²⁾ Schreiner, a. a. O., S. 15.

¹³³⁾ Zülw-Henze-Schubert, a. a. O., S. 69 f.

¹³⁴⁾ Vgl. S. 23.

¹³⁵⁾ Bundesratsdrucksache, Begründung, S. 2 f.

Dieser Standpunkt kann hier nicht geteilt werden. Es ist nicht einzusehen, warum ein Hilfsbetrieb nicht eine maschinelle Ausrüstung oder einen größeren Umfang haben soll, ohne dadurch seinen Charakter als Hilfswirtschaft im institutionellen Sinne einzubüßen. Hat die Entwicklung innerhalb einer Volkswirtschaft einmal eine Stufe erreicht, auf der der Großbetrieb für die Versorgung der Märkte unentbehrlich, also keine Ausnahme ist, läßt sich schlecht behaupten, Hilfswirtschaften in der Form des Großbetriebes seien keine Hilfswirtschaften mehr. Die funktionale Bedeutung als ausgegliedertes Organ des oder der „Mutterbetriebe“ ist dadurch nicht zurückgegangen; denn in dem Augenblick, in dem betriebliche Großformen in einer Volkswirtschaft für die Bewältigung mancher Aufgaben erforderlich sind, entscheidet über die Frage, ob ein Großbetrieb zu schaffen sei oder nicht, die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit oder besser die wirtschaftliche Notwendigkeit. Es waren daher auch vorwiegend wirtschaftliche Gründe, die die Bildung von genossenschaftlichen Großbetrieben begünstigten oder erzwangen, Gründe, die sich aus der technischen Entwicklung ergaben. Diesem weitgehend zwangsläufigen Prozeß konnten sich die Genossenschaften nicht entziehen; sie hatten in den betreffenden Fällen nur die Wahl zwischen genossenschaftlichem Großbetrieb oder gar keiner Genossenschaft¹³⁶⁾. Da aber die Hauptaufgabe der Genossenschaft die ist, den kleineren Mitgliederbetrieben die Vorteile des Großbetriebes zu verschaffen, ist nicht einzusehen, warum eine Genossenschaft durch das Wachsen ihrer Betriebsgröße den Charakter als Hilfsbetrieb verlieren und zum gewinnstrebigen, zum Erwerbsunternehmen werden soll. Auf die Funktion der Genossenschaft hat es keinen Einfluß, ob die Genossenschaft ihre Aufgaben in der Form des Zwergbetriebes mit ehrenamtlicher Leitung oder als Großbetrieb mit einer großen Zahl von Arbeitnehmern und höchst rationaler Einstellung erfüllt¹³⁷⁾. Diese Ansicht vertritt auch der BFH in seinem Gutachten vom 8. 9. 1953¹³⁸⁾. Er führt darin aus, Aufgabe der Genossenschaft sei es, den kleineren landwirtschaftlichen und gewerblichen Betrieben durch den Zusammenschluß die technischen Möglichkeiten des Großbetriebes zu vermitteln. Der technische Apparat einer Genossenschaft sei in hohem Maße von der Zahl der angeschlossenen Betriebe abhängig. Hinsichtlich der Größe einer Genossenschaft habe der Gesetzgeber daher keine Grenzen gezogen, und es sei auch nicht seine Absicht gewesen, solche zu ziehen.

¹³⁶⁾ Back, S. 48 f.

¹³⁷⁾ Draheim, Genossenschaft und Erwerbsunternehmung, S. 137 — Weisser Stilwandlungen, S. 33.

¹³⁸⁾ BStBl. III/1954 S. 38.

Schließlich wird gegen die Beibehaltung der Steuerbefreiung angeführt, besonders die Molkereigenossenschaften hätten in den zurückliegenden Jahren eine Thesaurierungspolitik betrieben, indem sie überhöhte Reserven angesammelt hätten. Dort, wo die ausgewiesenen Reserven ein Mehrfaches der Geschäftsguthaben betrügen, könne von einer Hilfswirtschaft nicht mehr die Rede sein¹³⁹⁾.

Dazu ist zu sagen, daß die Notwendigkeit zu einer stärkeren Reservenbildung durch den genossenschaftlichen Unternehmungstyp selbst bedingt ist. Im Kapitel 5 der vorliegenden Arbeit wurde bereits erwähnt, daß eine Genossenschaft einmal Rücklagen bilden muß, um ihr von Haus aus — wegen der Kapitalschwäche der Mitglieder — zu niedriges Eigenkapital auf einen betriebswirtschaftlich erforderlichen Umfang zu bringen. Zum anderen ist eine gewisse Reservenbildung für die Genossenschaft notwendig, damit sie die Schwankungen in der Höhe der Geschäftsguthaben, die durch den Mitgliederwechsel entstehen, durch einen stabileren Teil des Eigenkapitals ausgleichen kann. Deshalb hat schon der Gesetzgeber in § 7 Ziff. 4 GenG die Bildung eines Reservefonds für Genossenschaften vorgeschrieben.

Der BFH hat in seinem Gutachten vom 8. 9. 1953 auch zu der Frage einer zu starken Reservenbildung Stellung genommen. Er ist der Ansicht, daß gegen die Ansammlung von Rücklagen dort keine Bedenken geltend gemacht werden könnten, wo eine Genossenschaft ihre gesetzlichen und statutarischen Reserven bilde. Schon im Hinblick auf mögliche Verluste müsse jede Genossenschaft Reserven haben. Auch gegen eine Rücklagenbildung, die über diesen Rahmen hinausginge, wäre nichts einzuwenden, soweit es sich um eine vorübergehende Maßnahme handle. Bedenken seien jedoch anzumelden, wenn eine Genossenschaft im Vergleich zu den Geschäftsanteilen ein stark überhöhtes Eigenkapital habe, das in Daueranlagen investiert werde. Dies widerspräche den volkswirtschaftlichen Aufgaben der Genossenschaften und sei das Kennzeichen einer Kapitalgesellschaft. Außerdem wären die Genossenschaften dadurch in der Lage, den Ausbau ihrer Betriebe im wesentlichen steuerfrei durchzuführen. Die Steuerbefreiung des § 33 (jetzt 31) KStDV habe den Zweck, die kleinbäuerlichen Betriebe mit den landwirtschaftlichen Großbetrieben wettbewerbsfähig zu machen; es sei jedoch nicht die Absicht gewesen, sie volkswirtschaftlich günstiger zu stellen.

Die Frage zu beantworten, wann die Rücklagen als überhöht anzusehen seien, ist schwierig. Die Finanzverwaltung hat nach dem

¹³⁹⁾ Vgl. S. 22 f.

Bekanntwerden des BFH-Gutachtens einige Grundsätze dazu aufgestellt, deren Wiedergabe im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht möglich ist¹⁴⁰⁾. Betriebswirtschaftlich gesehen ist die Kapitalstruktur eines Unternehmens dann als gesund zu betrachten, wenn ihr Anlagevermögen zu ungefähr 100 % durch Eigenkapital gedeckt ist. Daher wäre auch eine Reservenbildung bei Genossenschaften bis zu dem Umfang, bei dem die Summe von Geschäftsguthaben plus Rücklagen den Wert des Anlagevermögens nicht wesentlich übersteigt, als betriebswirtschaftlich erforderlich anzusehen.

III. Kreditgenossenschaften

Die andere Gruppe von Genossenschaften, die aus wirtschaftspolitischen Gründen eine abweichende Behandlung erfährt, sind die Kreditgenossenschaften. Bei ihnen ist die Körperschaftsteuer auf ein Drittel des geltenden Satzes ermäßigt. Fragen wir wieder danach, ob sich diese steuerpolitische Maßnahme des Gesetzgebers in seine übrige Wirtschaftspolitik eingliedert.

In Kapitel 1 wurde als Begründung für die Ermäßigung des Steuersatzes angeführt, die Kreditgenossenschaften wirkten in einer ähnlichen Richtung wie die öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen. Sparkassen haben einmal die Aufgabe, das Kleinsparen zu pflegen, zum anderen ermöglichen sie eine bessere Kreditversorgung des Mittelstandes. Daraus läßt sich entnehmen, daß es die Absicht des Gesetzgebers ist, erstens die Kapitalbildung allgemein zu fördern, zweitens die Unvollkommenheiten auf den Kreditmärkten, die vor allem die Wettbewerbsfähigkeit des gewerblichen und ländlichen Mittelstandes beeinträchtigen, zu beseitigen.

Ohne Zweifel wirken die Kreditgenossenschaften in dieser Richtung. Was die Förderung der Kapitalbildung anbelangt, so ist zu sagen, daß die Genossenschaften Kreise zum Sparen brachten, die entweder gar nicht sparten oder aber ihre Groschen in Strümpfen aufbewahrten. Denn neben der Aufgabe, den Sinn für das Sparen zu wecken, haben die Genossenschaften die Funktion, den Sparwilligen überhaupt die Möglichkeit zu geben, ihre Erübrigungen einem Kreditinstitut zur Verfügung zu stellen. Noch vor der Jahrhundertwende gab es Banken ausschließlich an größeren Orten. Daher haben die Kreditgenossenschaften, vor allem die ländlichen, durch ihre große Verzweigung Sparmöglichkeiten geschaffen, die vordem nicht bestanden¹⁴¹⁾. So entfielen 1954 bei den gewerblichen Kreditgenossenschaften über die Hälfte der verwalteten Einlagen auf Sparein-

¹⁴⁰⁾ Siehe dazu Zülow-Henze-Schubert, a. a. O., S. 76 f.

¹⁴¹⁾ Seraphim, Vom Wesen der Genossenschaften, S. 202.

lagen¹⁴²⁾, während bei den ländlichen Kreditgenossenschaften im gleichen Jahre fast 70 % aller Einlagen Spareinlagen waren¹⁴³⁾.

Für die Versorgung des Mittelstandes mit kurz- und langfristigem Kredit sind die Kreditgenossenschaften in gleichem Maße geeignet. Die Unvollkommenheit des Marktes, die für den gewerblichen und ländlichen Mittelstand besteht, liegt darin, daß die Geschäftsbanken aus ihrer ganzen Struktur heraus die Kreditsucher bevorzugen, die ihnen reale Sicherheit bieten. Dazu sind Handwerker und Landwirte jedoch oft nicht in der Lage. Auch nehmen die Banken ungern die Kosten, die durch die Vielzahl und die Kleinheit der Kreditbedürfnisse entstehen, auf sich. Dazu kommt, daß die Kleinbetriebe im allgemeinen über ein ungenügendes Rechnungswesen verfügen, das einem Fremden einen Einblick in das Geschäftsgebaren des Kreditsuchenden erschwert¹⁴⁴⁾.

Diese Lücke in der Kreditversorgung füllen die Genossenschaften aus. Gemeinsam werden die Gelder aufgebracht, aus denen berechtigte Kreditwünsche gedeckt werden. Das Fehlen von Sicherheiten und das ungenügende Rechnungswesen der Kleinbetriebe wird bei der genossenschaftlichen Kreditversorgung ausgeglichen durch den persönlichen Kontakt, den die Genossenschaft zu jedem ihrer Mitglieder hat. Vor allem bei den ländlichen Kreditgenossenschaften macht sich die leichte Überschaubarkeit des Genossenschaftsbezirks vorteilhaft bemerkbar. Denn es sind ja im allgemeinen die gleichen Personen, die einmal Mitglieder einer landwirtschaftlichen Bezugs- oder Nutzungsgenossenschaft, zum anderen Mitglieder der Kreditgenossenschaft sind. Oft ist Waren- und Kreditgeschäft bei ein- und derselben Genossenschaft vereint, wie bei den Spar- und Darlehnskassen mit Warenverkehr. Aber auch die Kombination einer Kreditmit einer Nutzungsgenossenschaft ist häufig, wenn z. B. eine Spar- und Darlehnskasse einen oder mehrere Trecker unterhält¹⁴⁵⁾. Dadurch haben die Kreditgenossenschaften einen guten Einblick in die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ihrer Mitglieder. Sie können nicht nur die Kreditwürdigkeit des einzelnen beurteilen, sondern sind darüber hinaus in der Lage, ihm bei der Verwendung der aufgenommenen Gelder zu beraten. Wendt meint dazu, hier werde deutlich, „wie sich die einzelnen Wirkungen der genossenschaftlichen Funktionen potenzieren“¹⁴⁶⁾. Die Kreditgenossenschaften sind daher wie kein anderes Kreditinstitut in der Lage, den Per-

¹⁴²⁾ FAZ v. 15. 7. 55.

¹⁴³⁾ Jahrb. DRV für 1955, S. 26.

¹⁴⁴⁾ Wendt, a. a. O., S. 21.

¹⁴⁵⁾ Kalkbrenner, a. a. O., S. 34.

¹⁴⁶⁾ a. a. O., S. 33.

sonalkredit zu pflegen. „Die Kreditgewährung kann sich hier anders als bei den Bankinstituten auf die genaue Kenntnis der persönlichen Vertrauenswürdigkeit und Leistungsfähigkeit des Mitglieds stützen“¹⁴⁷⁾.

Die Kreditgenossenschaften haben also die gleichen Aufgaben, die sich auch der Staat auf diesem Gebiet gesetzt hat. Es kann daher gesagt werden, daß sich die Steuerermäßigung für Kreditgenossenschaften in die übrigen wirtschaftspolitischen Maßnahmen des Gesetzgebers einfügt. Deshalb wurde die Beibehaltung der Steuerermäßigung schon in dem Referenten-Entwurf aus dem Jahre 1951 befürwortet: „An sich könnte davon ausgegangen werden, daß es sich bei Kreditgenossenschaften und Zentralkassen um Kreditinstitute handelt, die grundsätzlich keiner anderen steuerlichen Beurteilung unterliegen als andere Kreditinstitute. Im Hinblick auf ihre besondere volkswirtschaftliche Funktion erscheint es jedoch vertretbar, ihnen eine Tarifierleichterung in beschränktem Umfang zu belassen“¹⁴⁸⁾.

Bei der Ermäßigung des Steuersatzes auf $\frac{1}{3}$ geht der Gesetzgeber von der gegenwärtigen Rechtslage aus, von der Voraussetzung also, daß die Genossenschaften wie Kapitalgesellschaften zu behandeln und daher in gleicher Höhe wie jene zur Steuer heranzuziehen seien. In Kapitel 5 wurde jedoch dargelegt, daß die gleichhohe Belastung von Genossenschaften und Kapitalgesellschaften eine Benachteiligung der Genossenschaften bedeutet, einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit in der Besteuerung. Unter diesem Gesichtspunkt wäre zu erwägen, ob Kreditgenossenschaften nicht völlig von der Körperschaftsteuer befreit werden sollten.

Kapitel 8

Noch einmal Steuerpolitik als Wirtschaftspolitik:

Zur Heranziehung der Konsum- und Wohnungsgenossenschaften

Die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sowie die Kreditgenossenschaften sind nicht die einzigen Genossenschaftsarten, deren Besteuerung von wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten beeinflusst ist. Auch die Besteuerung der Konsumgenossenschaften muß unserer Ansicht nach als ein Beispiel für die Durchführung eines wirtschaftspolitischen Zieles mit steuerpoliti-

¹⁴⁷⁾ Schreiner, a. a. O., S. 2.

¹⁴⁸⁾ Bundesratsdrucksache, Begründung, S. 4 f.

schen Mitteln angesehen werden. Schwieriger dagegen ist die Beurteilung der Heranziehung von Wohnungsgenossenschaften.

I. Konsumgenossenschaften

Wie in Kapitel 6 gezeigt wurde, läßt sich die grundsätzliche Erfassung der Konsumgenossenschaften durch die Körperschaftsteuer mit steuersystematischen Überlegungen nicht begründen. Sollte der Gesetzgeber lediglich aus fiskalischen Erwägungen heraus, um sich eine zusätzliche Einnahmequelle zu verschaffen, von der systemgerechten Behandlung abgewichen sein? Zu vermuten ist, daß auch wirtschafts-, und zwar wettbewerbspolitische Gründe für die Heranziehung der Konsumgenossenschaften maßgebend sind.

Die Konsumgenossenschaft ist, so wurde gesagt, „gemeinsame Speisekammer“. Sie steht jedoch — wie jede Genossenschaft —, was ihre Leistung anbelangt, im Wettbewerb mit nichtgenossenschaftlichen Unternehmen. Dies ändert nichts daran, daß die Konsumgenossenschaft in der Sphäre der Einkommensverwendung tätig ist und die bei ihr entstehenden Überschüsse schon versteuerte Einkommensteile darstellen. Der entscheidende Grund, mit dem eine nochmalige Belastung dieser Einkommen zu vertreten wäre, kann daher nicht das Bestehen eines Wettbewerbs an sich, sondern allenfalls sein Umfang sein. Dieser Umfang ist allerdings beträchtlich, denn gerade bei den Konsumgenossenschaften hat sich der Trend zur Großgenossenschaft am stärksten bemerkbar gemacht. So zählten Ende 1955 die Genossenschaft Hamburg 130 000, Dortmund 123 000, Essen 76 000, Köln 74 000, Duisburg 71 000 Mitglieder. Mehr als 50 000 Mitglieder hatten auch die Genossenschaften Wuppertal, Stuttgart und Düsseldorf¹⁴⁹⁾. Weitere 9 Genossenschaften haben einen Mitgliederbestand von über 10 000¹⁵⁰⁾. Und der Marktanteil der Konsumgenossenschaften betrug 1953 am gesamten Einzelhandelsumsatz 4 %, am Einzelhandel mit Lebensmitteln sogar 10 %¹⁵¹⁾.

Weisser meint, eine Besteuerung der Konsumgenossenschaften sei nicht nur systemwidrig, sie sei auch wettbewerbspolitisch nicht zu rechtfertigen. Zwar könne man den Wettbewerbsbegriff sehr weit fassen. Dann stünde alles im Wettbewerb, was der Deckung des gleichen Bedarfs diene. Wettbewerb gäbe es dann auch zwischen Formen der Markt- und Selbstversorgung, z. B. zwischen dem Weihnachtsgebäck der Konditorei und dem Kuchen der Hausfrau, zwischen der Mietwohnung und dem Eigenheim. Tatsächlich sei der

¹⁴⁹⁾ DZ Nr. 13 v. 15. 2. 56, Art. „Höherer Genoss.-Umsatz“.

¹⁵⁰⁾ Schumacher, a. a. O., S. 21.

¹⁵¹⁾ Vgl. S. 11 f.

Begriff jedoch enger zu fassen. Einrichtungen des Haushalts seien bei wettbewerbspolitischen Überlegungen außer Betracht zu lassen¹⁵²⁾.

Weissers These kann grundsätzlich zugestimmt werden, doch kommt es ganz auf den Umfang an, den die Einrichtungen des Haushalts aufweisen. Der Kuchen der Hausfrau darf ohne Zweifel bei wettbewerbspolitischen Betrachtungen keine Rolle spielen. Anders aber, wenn es sich wie bei den Konsumgenossenschaften um Einrichtungen handelt, die Tausende von Haushalten versorgt. Hier wird man schlecht sagen können, zwischen der „gemeinsamen Speisekammer“ und den nichtgenossenschaftlichen Unternehmen gäbe es keinen Wettbewerb, der Anlaß zu wirtschaftspolitischen Maßnahmen sein könnte, da es sich um einen Fall der Selbstversorgung handle. Dieser Ansicht liegt der Gedanke zugrunde, es gäbe kein Recht auf Absatz; jedem müsse freistehen, wo und durch wen er seinen Bedarf decke. Der Begriff der Wirtschaftsfreiheit hat jedoch im Laufe der letzten 100 Jahre einen Begriffswandel durchgemacht, worauf vor allem Miksch hinweist: „Heute sind die Aspekte andere geworden. Die Wettbewerbspolitik des Staates, deren Bedeutung die Klassiker nicht oder nicht genügend erkannt haben, rückt in den Mittelpunkt, aus der ‚Naturordnung‘ wird eine staatliche Veranstaltung“¹⁵³⁾. Und Miksch sagt an einer anderen Stelle: „Ein harmonisches Zusammenspiel der wirtschaftlichen Kräfte entsteht aus dem Wettkampf nicht immer, sondern nur dann, wenn er sich innerhalb bestimmter Spielregeln vollzieht. Daraus ergibt sich die Forderung, den Wettbewerb den wirtschaftlichen Tatsachen anzupassen“¹⁵⁴⁾. Wirtschaftliche Tatsache ist hier, daß die Konsumgenossenschaften — obwohl Hilfwirtschaften der angeschlossenen Haushalte — in einem Maße tätig sind, das sie — in bezug auf Kosten und Leistung — durchaus zu beachtlichen Wettbewerbern der nichtgenossenschaftlichen Unternehmen macht. Gerade darin liegt ja die wirtschaftspolitische Bedeutung der Konsumgenossenschaften; sie sind ins Leben gerufen worden, um den Wettbewerb zu steigern. Miksch hat diese Wettbewerbsfunktion der Konsumgenossenschaften voll und ganz anerkannt. Er hat aber auch darauf hingewiesen, daß der selbständige Einzelhandel erhalten bleiben müsse. „Wenn der Gesamtabsatz auf einige Großbetriebe übergehen würde, müßte sich die unvollständige Konkurrenz auf einer höheren Stufe in verschärfter Form wiedereinstellen. Wett-

¹⁵²⁾ Heranziehung der Genossenschaften, S. 670.

¹⁵³⁾ a. a. O., S. 10 u. 11 f.

¹⁵⁴⁾ S. 16.

bewerbspolitisch ist ein wohl abgewogenes Gleichgewicht in der Warenverteilung die günstigste Lösung¹⁵⁵⁾.

Es ist daher anzunehmen, daß der Gesetzgeber im Rahmen der gleichen Mittelstandspolitik, die ihn zur Steuerbefreiung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sowie zur Steuerermäßigung für Kreditgenossenschaften veranlaßte, zugunsten des Einzelhandels die Konsumgenossenschaften zur Körperschaftsteuer heranzieht. Daß der Besteuerung der Konsumgenossenschaften wettbewerbspolitische Überlegungen zugrunde liegen, kann auch aus der handelsrechtlichen Beschränkung der konsumgenossenschaftlichen Rückvergütung geschlossen werden. Das Rabattgesetz vom 25. 11. 1933¹⁵⁶⁾ gestattete den Einzelhandelsgeschäften keinen höheren Rabatt als 3 % des Umsatzes. 1954 wurde bei den Konsumgenossenschaften die Summe von Rabatt und Rückvergütung ebenfalls auf 3 % des Umsatzes beschränkt¹⁵⁷⁾. Darüber hinaus ersuchte der Bundestag 1954 die Bundesregierung, die Frage zu prüfen, ob die Besteuerung von Einzelhandelsgeschäften und Konsumgenossenschaften Einseitigkeiten zugunsten der einen oder der anderen Seite aufweist, die mit dem Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit nicht in Einklang stehen¹⁵⁸⁾.

Dies spricht dafür, in der Heranziehung der Konsumgenossenschaften zur Körperschaftsteuer eine wettbewerbspolitische Maßnahme zu sehen. Zweck dieser Maßnahme ist offensichtlich, auch die Reservenbildung bei Konsumgenossenschaften zu belasten, damit die Genossenschaften in dieser Beziehung keinen Vorsprung haben. Allerdings fragt es sich, ob man mit dem Satz von 45 % nicht über das Ziel hinausgeschossen ist. Der weitaus größte Teil der nicht-genossenschaftlichen Wettbewerber sind Einzelhandelsbetriebe, Einzelfirmen, die der progressiven Einkommensteuer unterliegen. Der Einzelhändler muß schon ein sehr hohes Einkommen haben, wenn die progressive Einkommensteuer seinen Gewinn im gleichen Ausmaß belasten soll wie die proportionale Körperschaftsteuer jeden Überschuß einer Genossenschaft, gleich, wie groß er ist. Das wird jedoch nur selten zutreffen. Die Belastung der Reservenbildung wird daher bei den Einzelhändlern im allgemeinen erheblich geringer als bei den Konsumgenossenschaften sein¹⁵⁹⁾. Eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes für Konsumgenossenschaften wäre daher in Erwägung zu ziehen.

¹⁵⁵⁾ a. a. O., S. 75 f.

¹⁵⁶⁾ RGBl. I/1011.

¹⁵⁷⁾ Vgl. S. 19.

¹⁵⁸⁾ Entschließung des Bundestages in seiner Sitzung am 19. 6. 54.

¹⁵⁹⁾ Ritschl, Gutachten I, S. 50.

II. Wohnungsgenossenschaften

Wie bei Konsumgenossenschaften läßt sich auch bei den nicht-gemeinnützigen Wohnungsgenossenschaften die Heranziehung zur Körperschaftsteuer steuersystematisch nicht begründen. Zu fragen ist daher, ob der Regelung neben eventuellen fiskalischen wirtschaftspolitische Überlegungen zugrunde liegen.

Naheliegend wäre es, bei der Besteuerung der Wohnungsgenossenschaften ebenfalls nach einer wettbewerbspolitischen Begründung zu suchen. Auch Wohnungsgenossenschaften stehen — was ihre Leistung anbelangt — grundsätzlich im Wettbewerb mit nichtgenossenschaftlichen Unternehmen. Doch besteht ein Unterschied. Zwar wurden als Marktanteil der Wohnungsgenossenschaften für das Jahr 1953 12,7 % angegeben¹⁶⁰⁾. Aber in dieser Zahl sind alle Wohnungsgenossenschaften enthalten, auch die als gemeinnützig anerkannten. Die gemeinnützigen Genossenschaften stellen sogar den weitaus größeren Teil; von 1 835 Wohnungsgenossenschaften, die es Ende 1954 gab, sind nur 345 nicht als gemeinnützig anerkannt, also steuerpflichtig¹⁶¹⁾. Der Marktanteil der steuerpflichtigen Genossenschaften ist deshalb um ein Vielfaches geringer einzuschätzen. Dazu kommt, daß bei den Wohnungsgenossenschaften der Trend zur Großgenossenschaft nicht so ausgeprägt ist wie bei den Konsumgenossenschaften. Im Jahre 1954 hatten von den 1 835 Genossenschaften 1 125 ihren Sitz in Gemeinden bis zu 50 000 Einwohnern¹⁶²⁾. Noch besser zeigt ein Blick auf die Betriebsgröße, daß Wohnungsgenossenschaften im allgemeinen keine großen Gebilde sind. Als Maßzahl sind für Wohnungsunternehmen nicht Umsatz, Beschäftigung oder Bilanzsumme charakteristisch, man mißt die Betriebsgröße am Wohnungsbestand. Dabei ergibt sich, daß von den 1 835 Genossenschaften 83,1 % einen Wohnungsbestand haben, der unter 500 Wohnungen liegt¹⁶³⁾. In der Heranziehung der nichtgemeinnützigen Genossenschaften zur Körperschaftsteuer kann daher nicht mit der gleichen Berechtigung wie bei Konsumgenossenschaften eine wettbewerbspolitische Maßnahme gesehen werden.

Die Besteuerung ist auch deshalb nicht ganz verständlich, weil sie im Widerspruch zur Konzeption der gesamten Wohnungsbaupolitik steht. In der Begründung des 1. Wohnungsbaugesetzes heißt es, das Ziel der getroffenen Maßnahmen sei, so viele Wohnungen wie nur möglich zu bauen. Zur Erreichung dieses Zieles übernimmt

¹⁶⁰⁾ Vgl. S. 12.

¹⁶¹⁾ Ritschl, Gutachten II, S. 21.

¹⁶²⁾ Jahrb. gemein. Wohnungswirtschaft, S. 6.

¹⁶³⁾ Brecht, Gemeinnützige Wohnungsunternehmen.

der Staat Bürgschaften, setzt öffentliche Gelder ein, stellt Bauland bereit, lockert die Wohnungszwangswirtschaft auf und gewährt Steuervergünstigungen¹⁶⁴). Neben dem Ziel, soviel Wohnungen wie möglich zu bauen, hatte der Gesetzgeber auch das Bestreben, ein starkes Ansteigen der Preise infolge Wohnungsnot zu verhindern. Deshalb blieben die Mieten gebunden, und die Kosten der Neubauten sollten möglichst niedrig gehalten werden¹⁶⁵).

Zur Erreichung dieses letzten Ziels, vor allem der Baukosten-senkung, haben die sog. gemeinnützigen Wohnungsunternehmen schon immer beigetragen. Der Staat hat deshalb zuerst im Jahre 1930 und noch einmal im Jahre 1940 eine Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen geschaffen, die noch heute gilt¹⁶⁶). Im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG) findet sich keine Definition der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen. Der Gesetzgeber nennt lediglich die Voraussetzungen, nach denen ein Unternehmen als gemeinnützig anerkannt werden kann. Ist ein Wohnungsunternehmen als gemeinnützig anerkannt, wird ihm ohne weiteres die Befreiung von der Körperschaftsteuer gewährt.

Die Besteuerung der nicht als gemeinnützig anerkannten Genossenschaften erscheint nun deshalb als Widerspruch, weil auch ihre Tätigkeit in gewissem Sinne als gemeinnützig bezeichnet werden könnte. In der Begründung zum Regierungsentwurf der Verordnung von 1930 heißt es von der Tätigkeit der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen: „Sie ersparen dabei die Gewinne, die sonst in der Wirtschaft zugunsten einzelner Wirtschaftsträger entstehen. Diese Gewinnersparnis dient der Wohlfahrt der breiten Masse, entspricht deshalb dem öffentlichen Interesse. Die Tätigkeit dieser Einrichtungen erübrigt außerdem vielfach öffentliche Aufwendungen an Arbeit, Kosten und Verantwortung“¹⁶⁷). Für die Preisgestaltung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen bestimmt der Gesetzgeber: „Der Preis für die Überlassung des Gebrauchs einer Wohnung (Miete, Pacht, Nutzungsgebühr) darf nicht höher, aber auch nicht niedriger angesetzt werden, als es nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Wirtschaftsführung zur Deckung der laufenden Aufwendungen für die Wohnungsbewirtschaftung einschließlich einer angemessenen Verzinsung des Fremd- und Eigenkapitals, einer ordnungsgemäßen Abschreibung und zur Bildung von Rücklagen und Rückstellungen erforderlich ist“¹⁶⁸). Vollzieht sich die Tätigkeit der

¹⁶⁴) § 2 Wohnungsbaugesetz v. 24. 4. 50, Bundesanzeiger 1950 Nr. 87.

¹⁶⁵) § 18 Wohnungsbaugesetz von 1950.

¹⁶⁶) Gemeinnützigkeitsverordnung f. d. Wohnungswesen v. 1. 12. 1930 (RGBl. I/1930 S. 395). — Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz v. 29. 2. 40 (RGBl. I/438).

¹⁶⁷) Zitiert bei Bodlen, a. a. O., Einführung, S. XII f.

¹⁶⁸) Durchführungsverordnung zum WGG (WGGDV) v. 23. 7. 40 (RGBl. I/1012).

nicht als gemeinnützig anerkannten Genossenschaften nicht nach den gleichen Grundsätzen? Auch sie ersparen die Gewinne, die sonst zugunsten einzelner entstehen, auch sie entlasten den Staat, weil sie aus dem Selbsthilfedanken heraus arbeiten. Und die Vorschrift, die der Gesetzgeber den gemeinnützigen Unternehmen für ihre Preisgestaltung macht, könnte geradewegs einem Handbuch für genossenschaftliche Betriebsführung entnommen sein, so sehr deckt sie sich mit der Arbeitsweise der Genossenschaften. Der Unterschied zwischen den als gemeinnützig anerkannten und den nichtgemeinnützigen Wohnungsgenossenschaften besteht im wesentlichen darin, daß die nichtgemeinnützigen eine oder mehrere Bedingungen, die das WGG an die Anerkennung knüpft, nicht erfüllen¹⁶⁹⁾. So wird z. B. eine Mindestzahl von Genossen, eine Mindesthöhe des Geschäftsanteils vorgeschrieben oder der Zwang zu fortwährender Bautätigkeit auferlegt¹⁷⁰⁾. Die Tätigkeit der nichtgemeinnützigen Genossenschaften aber ist derjenigen der gemeinnützigen sehr ähnlich, was noch durch die Tatsache hervorgehoben wird, daß die nichtgemeinnützigen Genossenschaften dem Gesamtverband gemeinnütziger Wohnungsunternehmen angeschlossen sind. Man kann deshalb mit Recht die Frage stellen, warum der Gesetzgeber die nichtgemeinnützigen Wohnungsgenossenschaften, die im Rahmen seiner Wohnungsbaupolitik die gleiche Funktion wie die gemeinnützigen erfüllen, nicht ebenfalls von der Körperschaftsteuer befreit.

Festzuhalten bleibt also, daß sich für die Heranziehung der nichtgemeinnützigen Wohnungsgenossenschaften auch keine überzeugende wirtschaftspolitische Begründung finden läßt. Man muß daher annehmen, daß die Besteuerung aus vorwiegend fiskalischen Erwägungen heraus erfolgt¹⁷¹⁾. Wenn der Staat dies für notwendig erachtet, sollte er doch die Besteuerung so durchführen, daß sich daraus keine betriebswirtschaftlich nachteiligen Folgen für die Genossenschaften ergeben. Tatsächlich wird diese Forderung aber nicht erfüllt. Die Finanzverwaltung erkennt die Rückstellungen für künftige Reparaturen nicht als Betriebsausgaben an. Es leuchtet ein, daß darunter ein großer Teil des Wohnungsbestandes dieser Genossenschaften leidet; denn bei einem derart langlebigen Wirtschaftsgut, wie es Wohngebäude sind, sind rechtzeitige und regelmäßige Reparaturen eine Voraussetzung seiner Rentabilität. Der Gesetzgeber erkennt diese Tatsache selbst an, wenn er den gemeinnützigen

¹⁶⁹⁾ Brecht, Gemeinnützige Wohnungsunternehmen.

¹⁷⁰⁾ Über die Voraussetzungen der Anerkennung siehe Werner-Meier, a. a. O., S. 19 ff.

¹⁷¹⁾ Daß die Genossenschaften z. Z. wegen der Bestimmungen der §§ 7b und 7c weitgehend die Möglichkeit haben, keinen steuerpflichtigen Überschuß entstehen zu lassen, ändert grundsätzlich nichts daran.

Wohnungsunternehmen vorschreibt, sie dürften die Mieten u. a. nicht niedriger bemessen als „zur Bildung von Rücklagen und Rückstellungen erforderlich ist“¹⁷²⁾. Man wird daher mit Recht auch bei den nichtgemeinnützigen Genossenschaften die Berücksichtigung dieser betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit in der Besteuerung verlangen können.

Kapitel 9

Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Rückvergütung

Die Genossenschaft ist Hilfswirtschaft, sie hat die Aufgabe, die Haushalte oder die Erwerbswirtschaften ihrer Mitglieder durch einen gemeinsamen Betrieb zu fördern. Eine solche Hilfswirtschaft wäre im Idealfall Kostendeckungsbetrieb, d. h. sie würde für ihre Leistungen — gleich, ob es sich um Beschaffung oder Absatz handelt — den Mitgliedern nicht mehr in Rechnung stellen, als zur Bestreitung ihres eigenen Aufwandes notwendig ist. Der Idealfall läßt sich jedoch nicht verwirklichen, und dies aus folgenden Gründen: die am Ende eines Jahres tatsächlich angefallenen Kosten können höher sein als diejenigen, die eine Kalkulation zum jeweiligen Zeitpunkt der Transaktion ergibt. Da der gesamte Aufwand des Genossenschaftsbetriebes von den Mitgliedern gedeckt werden muß, wenn der Betrieb auf lange Sicht erhalten bleiben soll, verlangt die kaufmännische Vorsicht, den Mitgliedern zunächst höhere als die kalkulierten Selbstkosten in Rechnung zu stellen. Daher weisen im allgemeinen auch die Bücher einer Genossenschaft am Jahresende einen Überschuß aus. Dieser Überschuß steht den Mitgliedern zu, da er sich aus den Beträgen zusammensetzt, die die Mitglieder im Laufe des Jahres als Zuschläge auf die Selbstkosten zuviel gezahlt oder zuwenig erhalten haben. Auf einen Teil des Überschusses verzichten die Mitglieder und lassen ihn als Rücklage im gemeinsamen Betrieb. Der Rest wird, als wäre er gar nicht einbehalten worden, an die Mitglieder im Verhältnis ihres Umsatzes mit der Genossenschaft verteilt¹⁷³⁾. Der Gesetzgeber handelt daher nur folgerichtig, wenn er die Rückvergütung im Körperschaftsteuerrecht wie eine Betriebsausgabe behandelt und den Genossenschaften gestattet, sie vom Steuerbilanzgewinn abzuziehen¹⁷⁴⁾.

¹⁷²⁾ Vgl. S. 74.

¹⁷³⁾ Henzler, a. a. O., S. 46 ff.

¹⁷⁴⁾ Vgl. S. 19 — Im folgenden sollen unter „Rückvergütung“ alle Arten genossenschaftlicher Überschußverteilung verstanden werden, also die Kaufpreistrückvergütungen der Konsum- und Bezugsgenossenschaften, die Preisnachzahlungen bei Verwertungs- und Absatzgenossenschaften sowie diejenigen Beträge, die bei Nutzungs- und Werkgenossenschaften — weil zur Deckung der Unkosten nicht erforderlich — an die Mitglieder zurückgezahlt werden.

I. Einwände gegen die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung

Gegen die bestehende Regelung werden mehrer Argumente vorgebracht. Sie sollen darlegen, daß die Rückvergütung — ganz oder teilweise — keine Betriebsausgabe, sondern verdeckte Gewinnausschüttung sei. So meint Gabriel, der am Jahresende ausgewiesene Überschuß sage noch nichts über die Höhe des von der Genossenschaft erzielten Gewinnes aus. Der Überschuß sei nur dann gleich groß wie der Gewinn, wenn die Genossenschaft mit den Mitgliedern ausschließlich zu Marktpreisen abgerechnet habe. Nur dann sei ihr Überschuß mit dem Gewinn identisch, den ein nichtgenossenschaftliches Unternehmen unter den gleichen Daten erzielt hätte. Es komme jedoch vor, daß z. B. eine Konsumgenossenschaft zu niedrigeren als den Marktpreisen verkaufe; dann sei ihr ausgewiesener Überschuß kleiner als ihr tatsächlicher Gewinn. Der Gewinn bestehe in diesem Fall aus dem ausgewiesenen Überschuß plus der Summe der Beträge, die die Genossenschaft schon während des Geschäftsjahres an die Mitglieder in Gestalt niedriger Preise verdeckt ausgeschüttet habe. Ebenso könne eine Absatz- oder Verwertungsgenossenschaft ihre Gewinne verdeckt ausschütten, indem sie die Erzeugnisse ihrer Mitglieder zu höheren als den Marktpreisen abnehme. Eine Genossenschaft könne daher auch dann einen Gewinn erzielt haben, wenn sie überhaupt keinen Überschuß aufweist; in diesem Fall sei der gesamte Gewinn schon vorweg verdeckt ausgeschüttet worden¹⁷⁵). Gabriel geht noch einen Schritt weiter. Er behauptet, eine Genossenschaft könne die Besteuerung der Rückvergütung auch dadurch umgehen, daß sie ihren Mitgliedern an Steile der Rückvergütung einen Rabatt in gleicher Höhe einräume. Inwieweit es sich dabei um eine verdeckte Gewinnausschüttung handle, könne wiederum nur durch einen Vergleich der Preise der Genossenschaft mit den Marktpreisen ermittelt werden. Hätten z. B. die Lebensmittelhändler einer Stadt vor der Gründung einer Konsumgenossenschaft einen Rabatt von 3 % gegeben und die Konsumgenossenschaft schließe sich diesem Brauch an, könne der Rabatt der Konsumgenossenschaft als echter Rabatt angesehen werden. Gewähre die Genossenschaft ihren Mitgliedern jedoch einen Rabatt von 5 %, so seien $\frac{3}{5}$ des Rabatts echter Rabatt (ortsüblicher Rabatt 3 %), die anderen $\frac{2}{5}$ aber verdeckte Gewinnausschüttung. Würden die vergleichbaren nichtgenossenschaftlichen Unternehmen keinen Rabatt gewähren, könne bereits ein Rabatt von 1 % durch die Genossenschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung sein. Schließlich meint

¹⁷⁵) a. a. O., S. 18 ff.

Gabriel, der genossenschaftliche Rabatt, der den üblichen Rabatt übersteige, würde auch dadurch nicht zu einem echten Rabatt, daß sich die nichtgenossenschaftlichen Unternehmen dem Verhalten der Genossenschaft anschließen und einen gleich hohen Rabatt gewähren. Denn dann könne man nicht mehr feststellen, inwieweit der Rabatt der Genossenschaft echter Rabatt oder verdeckte Gewinnausschüttung sei¹⁷⁶⁾.

Die Argumentation Gabriels läuft also darauf hinaus, nur denjenigen an die Mitglieder weitergeleiteten wirtschaftlichen Erfolg nicht als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, der sich bei Abrechnung zu Marktpreisen und Einhaltung des vor der Gründung der Genossenschaft bestehenden Rabatts ergibt. Diese These geht jedoch von mehreren falschen Voraussetzungen aus. Erstens unterstellt Gabriel einen einheitlichen Marktpreis. Einen einheitlichen Preis gibt es aber nur bei vollständiger Konkurrenz, auf einem vollkommenen Markt. Vollständige Konkurrenz setzt die Unterschiedslosigkeit der Ware sowie Tauschfreiheit voraus. Völlige Tauschfreiheit wiederum ist nur gegeben, wenn folgende vier Bedingungen erfüllt sind: es muß sich um fungible Güter handeln, es dürfen keine persönlichen Präferenzen bestehen, der Markt darf keine räumliche Ausdehnung haben, die Umsätze müssen gleichzeitig erfolgen. Wird auch nur eine dieser Bedingungen nicht erfüllt, handelt es sich nicht um einen vollkommenen, sondern um einen unvollkommenen Markt. In Wirklichkeit gibt es daher als Marktsituation nicht die vollständige, sondern bestenfalls die atomistische Konkurrenz, d. h. jeder Anbieter besitzt eine eigene, und sei es noch so kleine Zone, in der er anderen Anbietern überlegen ist. Das hat zur Folge, daß es für eine Ware nicht einen einheitlichen Preis, sondern mehrere Preise gibt¹⁷⁷⁾. Es geht daher nicht an, „den Marktpreis“ mit den Preisen der Genossenschaft zu vergleichen.

Gabriel verstößt gegen eine weitere nationalökonomische Erkenntnis, indem er feststehende Preise annimmt. Selbst wenn man den Modellfall eines vollkommenen Marktes und einen einheitlichen Preis, den Marktpreis, unterstellt, ist dieser Marktpreis kein Datum. Datum ist nur der Marktpreis von gestern. Wenn einer der Anbieter — sei es die Genossenschaft oder eines der nichtgenossenschaftlichen Unternehmen — seinen Preis senkt, erfolgt das im Verhältnis zu dem Marktpreis von gestern. Der neue Marktpreis steht noch nicht fest, er wird durch das Angebot zu niedrigerem Preise beeinflusst¹⁷⁸⁾.

¹⁷⁶⁾ a. a. O., S. 26 ff.

¹⁷⁷⁾ v. Stackelberg, a. a. O., S. 219 ff.

¹⁷⁸⁾ Ritschl, Gutachten II, S. 15.

Daher leugnet Gabriel jegliche Dynamik im Wirtschaftsgeschehen, wenn er den Marktpreis, der bestand, als die Genossenschaft gegründet wurde, als unveränderlich nimmt.

Vor allem aber ist Gabriels These unhaltbar, weil sie dem Wesen der Genossenschaft nicht gerecht wird. Denn die dritte irrige Voraussetzung, die Gabriel macht, ist die, daß er keinen Unterschied zwischen dem Charakter einer Genossenschaft und dem einer Kapitalgesellschaft sieht. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung wurde im Rahmen der Besteuerung der Kapitalgesellschaften entwickelt. Eine Definition sucht man in den Steuergesetzen vergebens. Der RFH hat aber in mehreren Entscheidungen das Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung wie folgt definiert: „Die verdeckte Gewinnausschüttung besteht darin, daß den Gesellschaftern von der Gesellschaft Gewinne in einer Form zugeführt werden, die nicht als Gewinn erscheinen, sondern unter anderen Bezeichnungen verborgen sind. Also praktisch jeder Vorteil, den eine Gesellschaft außer der Dividende ihren Gesellschaftern ohne Anrechnung auf Gesellschaftsanteile zuwendet und derartige Zuwendungen dritten, dem Unternehmen fremd gegenüberstehenden Personen nicht einräumen würde“¹⁷⁹⁾. Betont wird, daß die verdeckten Gewinne an Gesellschafter ausgeschüttet werden, d. h. die Zuwendungen müssen auf Grund eines Gesellschaftsverhältnisses erfolgen. Liegt den Zuwendungen kein Gesellschaftsverhältnis zugrunde, handelt es sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttung¹⁸⁰⁾. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ist also ganz auf den Charakter einer Kapitalgesellschaft zugeschnitten. Bei ihr wird das Verhältnis des Gesellschafters zur Gesellschaft durch die Kapitalbeteiligung des Gesellschafters bestimmt. Die möglichst rentable Verwertung der zur Verfügung gestellten Kapitalbeiträge ist Aufgabe der Gesellschaft. Die normale Gewinnverteilung einer Kapitalgesellschaft ist daher die Verzinsung der Beteiligungen, nicht die Gewährung anderer materieller Vorteile. Man kann deshalb mit einigem Recht jede Zuwendung, die eine Kapitalgesellschaft „außer der Dividende ihren Gesellschaftern ohne Anrechnung auf Gesellschaftsanteile“ (siehe oben) gewährt, als verdeckte — weil nicht normale — Gewinnausschüttung ansehen.

Ganz anders jedoch ist das Verhältnis des Genossen zu seiner Genossenschaft. Er wird nicht Mitglied, um eine möglichst gewinnbringende Verwertung seines Geschäftsanteils zu erreichen. Wer Mitglied einer Genossenschaft wird, will sich vielmehr durch die

¹⁷⁹⁾ Zitiert bei Neumann, a. a. O., S. 29.

¹⁸⁰⁾ Paulick, Warenrückvergütung, S. 111.

Benutzung des gemeinsam mit anderen unterhaltenen Betriebes Vorteile für seinen Haushalt oder seine Erwerbswirtschaft verschaffen. So sagt Draheim: „Während sich bei einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH usw.) in der Kapitalanlage die Mitwirkung des Mitglieds (Gesellschafters, Aktionärs) an dem Unternehmen im wesentlichen erschöpft und lediglich das eingelegte Kapital in dem Unternehmen weiterarbeitet, um in der Form der Gewinnbeteiligung oder Dividende den gewünschten wirtschaftlichen Erfolg zu bringen, ist bei dem genossenschaftlichen Unternehmen Voraussetzung zur Erreichung des wirtschaftlichen Erfolges die persönliche Mitwirkung des einzelnen Mitglieds und die Benutzung der ausschließlich für die Mitglieder geschaffenen genossenschaftlichen Einrichtungen“¹⁸¹⁾. Kalkbrenner stimmt Draheim zu und meint: „Nicht Kapital und auch nicht Haftsumme oder sonstige kapitalmäßige Faktoren geben der Genossenschaft aber die letzte Form, vielmehr wird der Genossenschaftsbetrieb einzig und allein durch die persönliche Mitwirkung und wirtschaftliche Zusammenarbeit der Mitglieder geformt“¹⁸²⁾. Man kann daher im Gegensatz zur Kapitalbeteiligung bei der Kapitalgesellschaft von Betriebsbeteiligung bei der Genossenschaft sprechen¹⁸³⁾.

Dementsprechend ist es nicht Aufgabe der Genossenschaft, gleich der Kapitalgesellschaft die eingezahlten Geschäftsanteile möglichst hoch zu verzinsen. Die Genossenschaft ist vielmehr Hilfwirtschaft, sie soll die Haushalte oder die Erwerbsbetriebe ihrer Mitglieder fortlaufend und unmittelbar fördern. Und deshalb erfolgt die normale Weiterleitung des genossenschaftlichen Unternehmungserfolges nicht im Verhältnis zur Kapitalbeteiligung, sondern im Verhältnis zur Betriebsbeteiligung der Mitglieder. Gabriel mißt die Genossenschaft daher mit dem Maßstab der Kapitalgesellschaft, wenn er die Weiterleitung des genossenschaftlichen Unternehmungserfolges in der Form von Preisvorteilen — auch die Rückvergütung ist ein Preisvorteil — als verdeckte Gewinnausschüttung bezeichnet. Bei einer Aktiengesellschaft wären solche Zuwendungen verdeckte Gewinnausschüttung, denn die normale Gewinnverteilung ist dort in der Verzinsung der Kapitalbeteiligungen zu sehen. Die Genossenschaft jedoch hat die Weiterleitung ihres Unternehmungserfolges in gerade dieser Form, in der Form von Preisvorteilen zum Zweck. Das wird treffend in dem Bericht einer Schweizer Expertenkommission ausgedrückt, in dem es heißt: „Das fiskalische Problem der nicht

¹⁸¹⁾ Zitiert bei Kalkbrenner, a. a. O., S. 9.

¹⁸²⁾ a. a. O., S. 9 f.

¹⁸³⁾ Neumann, a. a. O., S. 18.

gewinnstrebigen Unternehmung entsteht daraus, daß Betriebe, die an sich Ertrag zu erzielen vermöchten, in Verfolgung anderer wirtschaftlicher Zwecke auf die Ertragserzielung verzichten. Der Unternehmungserfolg gelangt dann nicht mehr im Reingewinn, sondern in anderen Gegebenheiten zum Ausdruck¹⁸⁴). Diese anderen Gegebenheiten sind bei der Genossenschaft die Preisvorteile, die sie ihren Mitgliedern verschafft. Eine verdeckte Gewinnausschüttung, also eine nicht normale, dem Wesen der Genossenschaft widersprechende Weiterleitung ihres Unternehmungserfolges kann daher in der sofortigen Verrechnung zu günstigeren Preisen oder in der nachträglichen Verschaffung von Preisvorteilen (Rückvergütung) nicht gesehen werden. Der BFH hat in seinem schon erwähnten Gutachten vom 8. 9. 1953, in dem er sich unter anderem mit der Reservenbildung der ländlichen Verwertungsgenossenschaften befaßte, die Rückvergütung als spezifisch genossenschaftliche Überschußverteilung bezeichnet¹⁸⁵). Und in dem Referenten-Entwurf aus dem Jahre 1951, in dem eine gewisse Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Rückvergütung vorgeschlagen wurde, auf die noch eingegangen werden soll, hieß es: „Die Genossenschaften haben es in der Hand, auch diesen Verschärfungen in der Behandlung der Warenrückvergütungen bis zu einem gewissen Grad dadurch zu entgehen, daß sie durch schärfere Kalkulation den bisher erst nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres gewährten nachträglichen Vorteil bereits in die Preise hinein verlagert. Eine solche Entwicklung würde dem genossenschaftlichen Gedanken aber keineswegs zuwiderlaufen“¹⁸⁶). Es ist daher zu betonen, daß eine Weiterleitung des genossenschaftlichen Unternehmungserfolges in der Form der sofortigen Verrechnung zu günstigeren Preisen oder in der Form der Rückvergütung nicht nur nicht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden kann, sondern eine besonders sinnvolle Ausdrucksform des genossenschaftlichen Gemeinschaftsbetriebes darstellt¹⁸⁷). Und darum kann Ritschl nur zugestimmt werden, wenn er die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung als das steuerliche Grundrecht der Genossenschaften bezeichnet¹⁸⁸).

Die dargelegte These Gabriels ist nicht der einzige Einwand, der gegen die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung erhoben wird. Während man die sofortige Verrechnung zu günstigeren Preisen im

¹⁸⁴) Zum Problem der gleichmäßigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, (Expertenbericht), S. 88.

¹⁸⁵) Vgl. S. 65.

¹⁸⁶) Bundesratsdrucksache, Begründung, S. 4 f.

¹⁸⁷) Kalkbrenner, a. a. O., S. 238 — Neumann, a. a. O., S. 41 ff.

¹⁸⁸) Gutachten II, S. 22.

allgemeinen als der genossenschaftlichen Eigenart entsprechend anerkennt, ist die Behauptung zu hören, die Rückvergütung aber sei verdeckte Gewinnausschüttung. Als Begründung wird angeführt, die Rückvergütung entspreche nicht immer den Zuschlägen, mit denen die Genossenschaft die einzelnen Waren beim Verkauf an die Mitglieder oder beim Wiederverkauf auf dem Markt belaste, die Rückvergütung hänge vielmehr von der Gesamthöhe des Überschusses ab. Gabriel macht sich dieses Argument zu eigen und meint, nur in Ausnahmefällen entspreche die Rückvergütung, die das einzelne Mitglied erhalte, dem Betrag, den es zuviel gezahlt oder zuwenig erhalten habe¹⁸⁹⁾.

Die Ansicht kann hier nicht geteilt werden. Zwar ist es richtig, daß die Zuschläge auf die einzelnen Waren verschieden hoch sind. Doch muß betriebswirtschaftlich ein Unterschied gemacht werden zwischen der Handelsspanne des einzelnen Betriebes, der Betriebsspanne, und der Spanne der einzelnen Ware, der Artikelspanne. Wenn vorgebracht wird, das Mitglied erhalte durch die Rückvergütung nicht den zuviel gezahlten oder zuwenig erlösten Betrag zurück, meint man damit die Artikelspanne. Es geht jedoch nicht an, unter Handelsspanne nur die Artikelspanne zu verstehen und daraus zu folgern, die Rückvergütung führe zu keiner Spannensenkung. Während die Artikelspanne sofort weitergegeben werden kann, führt die Betriebsspanne zu einem Periodenerfolg, dem Überschuß. Die Verteilung dieses Überschusses im Verhältnis der Betriebsbeteiligung, die Rückvergütung also, führt daher ebenfalls zu einer echten Senkung der Handelsspanne, zu Preisvorteilen¹⁹⁰⁾. Wollte man wie Gabriel unter der Handelsspanne nur die Artikelspanne verstehen, wären auch die ortsüblichen Rabatte, an denen Gabriel neben dem Marktpreis das Ausmaß der verdeckten Gewinnausschüttungen von Genossenschaften ablesen will, verdeckte Gewinnausschüttungen. Denn auch die Rabatt gewährenden Unternehmen verkaufen ihre Waren mit verschieden hohen Aufschlägen. Da der Rabatt im allgemeinen bei jeder Ware gleich hoch ist, stellt auch er nicht immer die Rückerstattung des erhobenen Zuschlags dar¹⁹¹⁾.

Schließlich soll noch auf den Vorschlag eingegangen werden, der in dem nicht Gesetz gewordenen Referenten-Entwurf im Jahre 1951 zur Behandlung der Rückvergütung gemacht wurde. Der Entwurf, dessen Verwirklichung wiederholt gefordert wurde, sah vor, die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung davon abhängig zu machen, ob

¹⁸⁹⁾ a. a. O., S. 23 ff.

¹⁹⁰⁾ Henzler, a. a. O., S. 114.

¹⁹¹⁾ Ammann, a. a. O., S. 50 f.

eine Mindestverzinsung von 4 % des genossenschaftlichen Eigenkapitals erfolgt. Nur der Betrag der Rückvergütung sollte abzugsfähig sein, der zusammen mit dem Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile 4 % des Eigenkapitals übersteigt. Als Begründung wurde angegeben, „mit Hilfe dieser (der geltenden) Vorschrift fließen zur Zeit häufig die von Genossenschaften erzielten Gewinne in der Gestalt von Warenrückvergütungen an die Genossen zurück, ohne daß ihre steuerliche Erfassung beim Empfänger überprüft werden kann“¹⁹²⁾.

Diese Begründung vermag nicht zu überzeugen. Was die Erfassung der Rückvergütung bei den Mitgliedern anbelangt, so ist zunächst festzustellen, daß die Wirtschaftsgenossenschaften — Konsum- und Wohnungsgenossenschaften — von dieser Frage gar nicht betroffen werden. Ganz abgesehen davon, daß Wohnungsgenossenschaften wegen der gebundenen Mieten zur Zeit keine Rückvergütungen gewähren, sind die gesamten Überschüsse der Wirtschaftsgenossenschaften — auch die im Betrieb verbleibenden — gesparte Teile bereits versteuerter Einkommen. In der trotz dieser Tatsache erfolgenden Belastung der im gemeinsamen Betrieb verbleibenden Überschüsse wurde bei den Konsumgenossenschaften eine wettbewerbspolitische Maßnahme gesehen, bei Wohnungsgenossenschaften konnte keine Klarheit über die Konzeption des Gesetzgebers gewonnen werden. Eine Besteuerung der Rückvergütung jedoch ist durch nichts zu rechtfertigen. Selbst wenn man auf dem Standpunkt stünde, daß die den Mitgliedern vermittelten Vorteile nicht in der Sphäre der Einkommensverwendung, sondern im Bereich der Einkommensbildung erwirtschaftet wurden, also unversteuertes Einkommen darstellten, wäre für ihre Belastung keine Berechtigung vorhanden. Denn die Mitglieder von Wirtschaftsgenossenschaften — vor allem die von Konsumgenossenschaften — dürften fast ausschließlich Arbeitnehmer, d. h. Lohnsteuerpflichtige sein. Bei Lohnsteuerpflichtigen aber bleibt ein zusätzliches Einkommen bis zu 600,— DM jährlich steuerfrei. Diese Grenze wird durch die Rückvergütung nicht erreicht. Wohnungsgenossenschaften verteilen gegenwärtig keine Rückvergütungen; bei Konsumgenossenschaften beträgt der durchschnittliche Jahresumsatz je Mitglied knapp 1 000,— DM¹⁹³⁾. Selbst wenn man einen Einzelumsatz von 3 000,— DM unterstellt, würde die Verschaffung eines Preisvorteils von 10 % — also sofortige günstigere Verrechnung plus Rückvergütung — für das betreffende Mitglied ein zusätzliches Einkommen von 300,— DM

¹⁹²⁾ Bundesratsdrucksache, Verordnungsentwurf S. 2 f., Begründung S. 4 f.

¹⁹³⁾ BdGK, S. 20.

bedeuten. In Wirklichkeit dürfte der Prozentsatz der von der Genossenschaft erzielten Preisvorteile erheblich niedriger sein. Mit welcher Begründung sollte daher das Mitglied einer Konsumgenossenschaft sein zusätzliches Einkommen von 300,— DM versteuern, wenn z. B. ein Arbeitnehmer, der durch Zeitungsaustragen oder als Versicherungsvertreter nebenbei einige hundert Mark im Jahr verdient, nicht besteuert wird?¹⁹⁴⁾

Bei den Erwerbsgenossenschaften werden die weitergegebenen Preisvorteile entweder zu Einkommen der Mitglieder, oder — dies ist vor allem bei Einkaufs- und Bezugsgenossenschaften möglich — die Mitglieder geben die von der Genossenschaft erwirtschafteten Preisvorteile an ihre Abnehmer weiter. Denn verbilligte Beschaffung führt zunächst zu einer Kostensenkung. Im anderen Fall finden die von der Genossenschaft erwirtschafteten Vorteile in einer Einkommenserhöhung der Mitglieder ihren Niederschlag. Wie steht es nun um die steuerliche Erfassung dieser Einkommenssteigerung? Die Mitglieder von Erwerbsgenossenschaften sind Gewerbetreibende und Landwirte, die zur Einkommensteuer herangezogen werden. Gewerbetreibende sind im allgemeinen zur Buchführung verpflichtet, so daß sich die von der Genossenschaft erwirtschaftete Einkommenssteigerung aus den Büchern ermitteln und damit zur Steuer heranziehen läßt¹⁹⁵⁾. Schwierig ist die Erfassung lediglich bei denjenigen Gewerbetreibenden, die nach Richtsätzen besteuert werden sowie bei der Mehrzahl der einer Genossenschaft angehörenden Landwirte; denn der überwiegende Teil der landwirtschaftlichen Betriebe ist nicht buchführungspflichtig und wird nach Durchschnittssätzen besteuert. Nur hinsichtlich derjenigen Genossenschaftsmitglieder, die nach Richt- oder Durchschnittssätzen besteuert werden, kann man deshalb behaupten, daß die Erfassung der Rückvergütung beim Empfänger nicht überprüft werden könne. Reicht diese Tatsache jedoch aus, um eine Belastung der Rückvergütung mit der Körperschaftsteuer zu rechtfertigen? Es liegt im Wesen der Besteuerung nach Richt- und Durchschnittssätzen, daß sie den individuellen Verhältnissen nicht Rechnung tragen kann. Der Gesetzgeber hat bewußt aus Gründen der Vereinfachung die Typisierung gewählt. Abweichungen vom Sollertrag, die ihre Ursache in persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers haben, sollen unberücksichtigt bleiben¹⁹⁶⁾. Warum sollte daher derjenige Landwirt, der aus Gründen der Betriebsrationalisierung einer Genossenschaft beitrifft, eine doppelte

¹⁹⁴⁾ Rothemund, a. a. O., S. 36 f. und S. 72.

¹⁹⁵⁾ Gabriel, a. a. O., S. 30.

¹⁹⁶⁾ Kuntze-Hatnik, a. a. O., S. 461.

Belastung der von der Genossenschaft erwirtschafteten Vorteile tragen — Körperschaftsteuer plus Kapitalertragsteuer —, wenn ein anderer Landwirt, der ohne die Hilfe einer Genossenschaft durch Aufspüren von Rationalisierungsmöglichkeiten ebenfalls einen höheren als den Sollertrag erzielt, dafür keinen Pfennig Einkommensteuer mehr zu zahlen hat?

Wir kommen daher zu dem Ergebnis, daß eine Belastung der Rückvergütung durch eine vorgeschriebene Eigenkapitalverzinsung nicht zu rechtfertigen ist. Ganz abgesehen davon liegt gerade in dem vorgeschlagenen Weg der Eigenkapitalverzinsung eine Verknennung der genossenschaftlichen Eigenart. Es wurde schon hinreichend betont, daß das Verhältnis des Genossen zu seiner Genossenschaft nicht wie bei der Kapitalgesellschaft durch die Kapitalbeteiligung, sondern durch die Betriebsbeteiligung gekennzeichnet wird. „Die vermögensrechtliche Beteiligung ist nicht Voraussetzung, sondern nur Ausfluß der Mitgliedschaft“¹⁹⁷⁾. Die Abzugsfähigkeit alles dessen, was eine Genossenschaft ihren Mitgliedern nach Maßgabe der Betriebsbeteiligung zurückgewährt, ist daher kein Privileg, sondern die allein gerechte Behandlung.

II. Rückvergütung und Nichtmitgliedergeschäft

Zu einem anderen Urteil wird man kommen, wenn die Genossenschaft auch mit Nichtmitgliedern Geschäfte abschließt. Das Prinzip genossenschaftlicher Wirtschaftsweise wurde in der Identität von Unternehmern und Kunden gesehen. Eine geringfügige Überschreitung des Mitgliederkreises — Kauf auf Probe vor allem — mußte den Genossenschaften jedoch zugestanden werden, ohne darin den Verlust des hilfswirtschaftlichen Charakters zu erblicken¹⁹⁸⁾. Wie sollen nun die Überschüsse aus dem Nichtmitgliedergeschäft steuerlich behandelt werden? Soll eine Rückvergütung an Mitglieder, die neben dem Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft auch Teile des Überschusses aus dem Nichtmitgliedergeschäft enthält, in voller Höhe abzugsfähig sein? Man könnte z. B. den Standpunkt einnehmen, ein in geringem Umfang betriebenes Nichtmitgliedergeschäft sei betriebsnotwendig, daher sei eine Verteilung des dadurch entstandenen Überschusses an die Mitglieder ebenfalls eine der Genossenschaft entsprechende Weiterleitung des Unternehmungserfolges und keine verdeckte Gewinnausschüttung. Eine solche Behandlung würde jedoch als Privileg aufgefaßt werden, da die Mit-

¹⁹⁷⁾ Neumann, a. a. O., S. 18.

¹⁹⁸⁾ Vgl. S. 49 f.

glieder ohne Zweifel an den Nichtmitgliedern verdienen. Die gegenwärtige Regelung, nach der Rückvergütungen an Mitglieder nur insoweit als Betriebsausgaben gelten und damit abzugsfähig sind, als sie im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet wurden, kann deshalb als sinnvoll und gerecht bezeichnet werden. Wollte eine Genossenschaft trotzdem ihren Mitgliedern Rückvergütungen zugute kommen lassen, die auch Überschüsse aus dem Nichtmitgliedergeschäft enthalten, wäre der Betrag, der über die im Mitgliedergeschäft erwirtschaftete Rückvergütung hinausginge, als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen und damit körperschaftsteuerpflichtig¹⁹⁹⁾.

Kapitel 10

Der Vorschlag der Sollgewinnbesteuerung für Genossenschaften

In engem Zusammenhang mit dem Problem der Abzugsfähigkeit der Rückvergütung stehen die Fragen, die sich aus dem von Gabriel befürworteten Vorschlag einer Sollgewinnbesteuerung für Genossenschaften ergeben. Ausgehend von seiner These, daß nur derjenige an die Mitglieder weitergegebene wirtschaftliche Erfolge nicht als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sei, der sich bei Abrechnung zu Marktpreisen und Einhaltung des vor der Gründung der Genossenschaft bestehenden Rabatts ergibt, fordert Gabriel eine Besteuerung dieses Gewinns. Doch sei die Erfassung der Genossenschaft sehr schwierig. Einer Besteuerung des Überschusses könne sie sich durch die Rückvergütung entziehen; würde jedoch die Rückvergütung besteuert oder in der Höhe begrenzt, sei es der Genossenschaft möglich, ihren Gewinn in der Form des Rabatts oder dadurch verdeckt auszuschütten, daß sie den Mitgliedern höhere Übernahmepreise zahlt oder niedrigere Abgabepreise berechnet. Vergleichbare Marktpreise lägen nur selten vor²⁰⁰⁾. Auf der Suche nach der Überwindung dieser Schwierigkeiten prüft Gabriel verschiedene Möglichkeiten und kommt zu dem Ergebnis, daß die von der Schweizer Expertenkommission vorgeschlagenen Maßnahmen für die Besteuerung nichtgewinnstrebiger Unternehmen bei weitem die geeignetsten seien²⁰¹⁾.

Daß Gabriel bei seiner These der verdeckten Gewinnausschüttungen von falschen Voraussetzungen ausgeht, wurde im vorher-

¹⁹⁹⁾ Neumann, a. a. O., S. 49.

²⁰⁰⁾ a. a. O., S. 31.

²⁰¹⁾ a. a. O., S. 38 ff.

gehenden Kapitel eingehend dargelegt. Aber auch die Behauptung, die Genossenschaft könne jeden Überschuß zum Verschwinden bringen, ist nicht haltbar. Es wurde schon erwähnt, daß sich das Ideal des Selbstkostenbetriebes nicht verwirklichen läßt. Die Genossenschaft muß auf ihre kalkulierten Kosten bestimmte Zuschläge machen. Die Höhe dieser betriebsnotwendigen Zuschläge bei der Vorkalkulation genau zu erfassen, ist nicht möglich. Daher wird sich im allgemeinen am Ende der Wirtschaftsperiode ein Überschuß ergeben. Auch Gabriel räumt ein, daß die Genossenschaften nur selten von den Marktpreisen abweichen und daß sie gezwungen sind, bei einer aktiven Preispolitik sehr vorsichtig zu sein, d. h. einen Überschuß erzielen²⁰²). Außerdem ist jede Genossenschaft gesetzlich verpflichtet und wegen der geringen Höhe der Geschäftsguthaben auch aus betriebswirtschaftlichen Gründen gezwungen, Reserven zu bilden.

Bei der Empfehlung der Schweizer Vorschläge scheint Gabriel auch zu übersehen, daß die Verhältnisse in der Bundesrepublik und in der Schweiz nicht die gleichen sind. So ist nicht allen Schweizer Genossenschaften der hilfswirtschaftliche Charakter in dem gleichen Maße eigen wie den deutschen Genossenschaften. Die Migros z. B., die größte Genossenschaft der Schweiz, deren steuerliche Behandlung auch der meisten Kritik ausgesetzt ist, wurde im Jahre 1925 als Aktiengesellschaft gegründet und erst 1941 in mehrere regionale Genossenschaften umgewandelt²⁰³). Vielfach werden Erwerbs- und Selbsthilfegenossenschaften unterschieden; von den Erwerbsgenossenschaften besitzen einige das Emissionsrecht. Außerdem ist die Besteuerung der Genossenschaften in der Schweiz sehr uneinheitlich. Teilweise behandelt man die Genossenschaften wie Kapitalgesellschaften, teilweise wie natürliche Personen, teilweise haben sie die Wahl zwischen der Behandlung als Kapitalgesellschaft oder als natürliche Person. In den meisten Kantonen und beim Bund jedoch werden Kapitalgesellschaften und Genossenschaften verschieden behandelt. Bei der Wehrsteuer z. B. — eine Bundessteuer — gibt es für Genossenschaften einen proportionalen Satz, während die Kapitalgesellschaften nach der Ertragsintensität, also progressiv besteuert werden²⁰⁴). In Deutschland dagegen sind die Genossenschaften den Kapitalgesellschaften grundsätzlich gleichgestellt. Beide Gruppen zahlen den Körperschaftsteuersatz von 45 0/0.

²⁰²) a. a. O., S. 18.

²⁰³) Borkowsky, a. a. O., S. 450 Anm. 4.

²⁰⁴) Borkowsky, a. a. O., S. 434.

Wie sehen nun die Maßnahmen aus, die die Expertenkommission zur Erörterung stellt? Im wesentlichen werden folgende Vorschläge gemacht:

1. Besteuerung nach einem erfahrungsgemäß durchschnittlich benötigten Eigenkapital, eine Sollkapitalsteuer²⁰⁵).
2. Besteuerung einer Mindestrendite; jedes Unternehmen müßte im Minimum einen bestimmten Prozentsatz seines Eigenkapitals — vorgeschlagen werden 4—5 % — als Ertrag versteuern. Diese Steuer wäre ihrem Wesen nach eine Sollertragsteuer²⁰⁶).
3. Besteuerung der Rückvergütung, wenn sie eine bestimmte Höhe übersteigt oder Zurechnung zum steuerpflichtigen Gewinn der Genossenschaft, wenn der ausgewiesene Überschuß kleiner ist als der für eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals erforderliche Betrag²⁰⁷).
4. Besteuerung nach Ersatzfaktoren. Als Ersatzfaktoren werden Umsatz und Wertschöpfung vorgeschlagen. Zur Ergänzung des Faktors Wertschöpfung soll das Eigen- und Fremdkapital herangezogen werden. In der Praxis würde daher überwiegend der Umsatz, daneben das gesamte im Betrieb arbeitende Kapital belastet werden. Diese Steuer ist als Minimalsteuer gedacht, die auf die normale Gewinn- und Kapitalsteuer oder auf eine von beiden angerechnet werden soll²⁰⁸).

Von den zur Erörterung gestellten Maßnahmen lehnt die Kommission die mit 1 und 2 bezeichneten selbst ab. Die Sollkapitalsteuer müßte in der Praxis nach dem Umsatz bemessen werden, würde daher zu einer reinen Umsatzsteuer²⁰⁹). Ebenso sei eine Besteuerung nach der Mindestrendite nicht empfehlenswert, da nicht alle Betriebe diese Mindestrendite erwirtschafteten²¹⁰). Wir wollen uns daher mit diesen Vorschlägen nicht näher befassen. Ebenso ist es nicht erforderlich, auf die empfohlene Besteuerung der Rückvergütung einzugehen. Im vorhergehenden Kapitel wurde ausführlich dargelegt, daß eine Besteuerung der Rückvergütung nicht nur der genossenschaftlichen Eigenart widersprechen würde, sondern auch mit der Gerechtigkeit in der Besteuerung nicht vereinbar wäre.

²⁰⁵) Expertenbericht, S. 128.

²⁰⁶) Expertenbericht, S. 132.

²⁰⁷) Expertenbericht, S. 141.

²⁰⁸) Expertenbericht, S. 152 ff.

²⁰⁹) Expertenbericht, S. 129.

²¹⁰) Expertenbericht, S. 133.

Aber auch dem Vorschlag, die Besteuerung der nichtgewinnstrebigen Unternehmen nach Ersatzfaktoren vorzunehmen, kann nicht zugestimmt werden. Nach Ersatzfaktoren sollen die Unternehmen besteuert werden, die keinen Gewinn anstreben und bei denen das Eigenkapital so klein ist, daß seine Belastung keinen genügenden Ausgleich bieten würde. Dies sei bei vielen Genossenschaften der Fall²¹¹⁾. Auch hier mißt man also die Genossenschaft mit den Maßstäben der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung. Die Kommission erklärt, Aufgabe der Ersatzbesteuerung sei, „einen Ausgleich für den nicht vorhandenen — weil nicht angestrebten Gewinn herbeizuführen“²¹²⁾. Man setzt sich offenbar darüber hinweg, daß die Genossenschaft nur Mittel zum Zweck, Hilfwirtschaft ist, die nicht für sich selber wirtschaftet, sondern den Unternehmungserfolg an die angeschlossenen Mitglieder weitergibt. Die Fragwürdigkeit eines solchen Vorgehens charakterisiert Borkowsky, indem er sagt: „Es wäre ja auch praktisch undurchführbar, z. B. den Geschäftsinhaber oder Angehörigen eines freien Berufes, der ein Weekend einem vermehrten Geldeinkommen vorzieht — sei es auch nur, um den Fiskus zu ärgern —, für das Einkommen, das er bei anderem Verhalten hätte erzielen können, zu besteuern. Grundsätzlich genau dieselbe Schwierigkeit ergibt sich aber, wenn bei einer juristischen Person der Gewinn, den sie erzielen sollte, und nicht der wirkliche besteuert wird“²¹³⁾.

Gegen die Sollgewinnbesteuerung ist ferner einzuwenden, daß sie die weitverbreitete Übung, die Körperschaftsteuer in die Preise einzukalkulieren und dadurch die Überwälzung zu versuchen, noch begünstigen würde²¹⁴⁾.

Ganz abgesehen davon, daß man die Genossenschaften mit den Maßstäben der erwerbswirtschaftlichen Unternehmen mißt, muß die vorgeschlagene Regelung aus verschiedenen Gründen als unzweckmäßig bezeichnet werden. Bei der Ersatzbesteuerung geht man von dem Gedanken eines Sollertrages aus. Doch gibt es einmal Vermögensteile, die keinen Ertrag abwerfen oder sogar Verluste entstehen lassen²¹⁵⁾. Zum anderen sind auch nicht alle Umsätze gewinnbringend. Bei der vorgeschlagenen Steuer würden jedoch verlustbringende Umsätze wie gewinnbringende und ertragreiche Vermögensteile wie ertraglose belastet werden. Auch die Tatsache, daß die Nettoerlöse in den einzelnen Waren- und Dienstleistungs-

²¹¹⁾ Expertenbericht, S. 144.

²¹²⁾ Expertenbericht, S. 144.

²¹³⁾ a. a. O., S. 459 f.

²¹⁴⁾ Ritschl, Gutachten II, S. 26.

²¹⁵⁾ Ammann, a. a. O., S. 58.

arten und damit auch bei den einzelnen Genossenschaftsarten verschieden hoch sind, würde eine Ersatzbesteuerung nach dem Umsatz und dem Kapital zu einem heiklen Problem machen. Und da nur ein Teil der im Wettbewerb miteinander stehenden Betriebe der Sollgewinnbesteuerung unterworfen wäre, nämlich die Genossenschaften und andere nichtgewinnstrebige Unternehmen, wäre das eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; eine Schwierigkeit, die die Schweizer Sachverständigen auch eingestehen²¹⁶⁾.

Schließlich ist gegen die vorgeschlagene Ersatzbesteuerung einzuwenden, daß sie in besonderem Maße die rationell arbeitenden Betriebe treffen würde, diejenigen Betriebe nämlich, die nach dem Prinzip der Mengenkonjunktur arbeiten (kleiner Stückgewinn — hoher Umsatz). Denn die Kommission vertritt die Meinung: „Nahelegend erscheint es sodann, die Ersatzbesteuerung nur auf Unternehmen, die eine bestimmte Größe aufweisen, anzuwenden“²¹⁷⁾. Dies würde jedoch eine Diskriminierung der größeren Genossenschaften bedeuten. Außerdem würde der volkswirtschaftlich so bedeutsame Anreiz zu rationalisieren erheblich geringer werden.

Wir kommen daher zu dem Ergebnis, daß eine Besteuerung der Genossenschaften nach den Ersatzfaktoren Umsatz und Kapital abzulehnen ist. Sie würde nicht nur dem hilfswirtschaftlichen Charakter der Genossenschaft nicht gerecht, sondern könnte auch mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dem alleinigen Maßstab für eine gerechte Einkommensbesteuerung, nicht in Einklang gebracht werden²¹⁸⁾.

Zusammenfassung

Aufgabe der vorliegenden Arbeit war es, die gegenwärtige Heranziehung der Genossenschaften zur Körperschaftsteuer auf ihre Angemessenheit zu untersuchen und sich dabei mit den wichtigsten Streitfragen auseinanderzusetzen. Dabei wurde für Erwerbsgenossenschaften — ausgehend von dem Bestehen der gegenwärtigen Körperschaftsteuer — festgestellt, daß sich die grundsätzliche Belastung des im Genossenschaftsbetrieb verbleibenden Überschusses aus dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung ergibt. Doch mußte Kritik an dem Ausmaß geübt werden, in dem die Rücklagenbildung der Erwerbsgenossenschaften belastet wird; in der Heranziehung der Genossenschaften mit dem gleichen Steuersatz, der auch

²¹⁶⁾ Expertenbericht, S. 145 f.

²¹⁷⁾ Expertenbericht, S. 146.

²¹⁸⁾ Borkowsky, a. a. O., S. 456.

für Kapitalgesellschaften gültig ist, wurde eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gesehen. Eine Ermäßigung des Satzes auf ca. $\frac{1}{3}$ seiner gegenwärtigen Höhe wurde deshalb vorgeschlagen. Für Wirtschaftsgenossenschaften ergab sich, daß ihre Erfassung durch die Körperschaftsteuer mit steuersystematischen Argumenten nicht vertreten werden kann. Die Überschüsse dieser Genossenschaften bestehen aus gesparten Einkommensteilen, die bereits der Einkommensteuer unterlegen haben. Die Besteuerung der Konsumgenossenschaften wurde daher als wettbewerbspolitische Maßnahme verstanden, für die Heranziehung der Wohnungsgenossenschaften konnte keine überzeugende wirtschaftspolitische Begründung gefunden werden. Dagegen wurde als wirtschaftspolitische Maßnahme wiederum die Steuerbefreiung der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sowie die Steuerermäßigung für Kreditgenossenschaften erkannt. Für beide Regelungen konnte festgestellt werden, daß sie die Forderung nach Übereinstimmung von steuerlicher und der mit anderen Mitteln betriebenen Wirtschaftspolitik erfüllen. Und schließlich wurden die mit der Rückvergütung zusammenhängenden Fragen einer Untersuchung unterzogen. Dabei ergab sich, daß die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung gewahrt bleiben muß. Alle Vorschläge, die eine direkte Besteuerung der Rückvergütung oder gar eine Sollgewinnbesteuerung für Genossenschaften vorsehen, mußten abgelehnt werden. Denn sie wären unvereinbar mit dem hilfswirtschaftlichen Charakter der Genossenschaft und mit dem Grundsatz, nach dem jede Einkommensbesteuerung vorgenommen werden soll: dem Grundsatz der individuellen Leistungsfähigkeit.

Literaturverzeichnis

- Abel, Wilhelm, Agrarpolitik, Göttingen 1951.
- Albrecht, Gerhard, Gedanken zur Frage der großgenossenschaftlichen Entwicklung, in: Zeitschr. f. d. Gen.-Wes. 1954, Sonderdruck Entwicklungsprobleme des Genossenschaftswesens in der Gegenwart.
- Amann, Hans, Die Frage der Bevorzugung der Konsumentengenossenschaften in der Besteuerung, Dissertation, Bern 1949.
- Back, Josef, Wo stehen die Genossenschaften heute?, in: Zeitschr. f. d. ges. Gen.-Wes. 1954, Sonderheft Aufgaben und Ziele der Genossenschaften in heutiger Zeit.
- Binder, Rudolf, Die Körperschaftsteuerpflicht und die Gwerbsteuerpflicht der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in: DStZ 1937.
- Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Kommentar 7. Aufl. Berlin u. Frankfurt/M. 1955.
- Bodien, Ernst, Das Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, Hamburg 1952.
- Borkowsky, Rudolf, Aktuelle Fragen der Unternehmungsbesteuerung in der Schweiz, in: FA 1956.
- Brecht, Julius, Art. „Die Wohnungsgemeinnützigkeit“, in: Handwörterbuch des Wohnungswesens, erscheint Frühjahr 1958 in Stuttgart.
- Brecht, Julius, Art. „Gemeinnützige Wohnungsunternehmen“, in: Handwörterbuch des Wohnungswesens, erscheint Frühjahr 1958, Stuttgart.
- Brönnner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschaftserwechsels und der Umwandlungen, Stuttgart 1950.
- Bühler, Ottmar, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin u. Frankfurt/M. 1951.
- Bühler, Ottmar, Wirkungen der steuerlich ungleichen Behandlung von Privatmolkereien gegenüber Genossenschaftsmolkereien, Gutachten, als Manuskript gedruckt von: Fachvereinigung der deutschen Privatmolkereien und -Käsereien, Lübeck.
- Diederichs, Erich, Die gewerblichen Einkaufsgenossenschaften im Jahre 1954/55 und Hauptprobleme ihrer Entwicklung, in: Bericht über den Deutschen Genossenschaftstag 1955.
- Draheim, Georg, Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, Göttingen 1952.
- Draheim, Georg, Genossenschaft und Erwerbsunternehmung, in: Zeitschrift f. d. ges. Gen.-Wes. 1954.
- Gabriel, Siegfried, Die Problematik der Besteuerung der Genossenschaften, Schriftenreihe des Instituts für Handelsfragen Bad Godesberg, Stuttgart 1955.
- Geiler, Karl, Zum Genossenschafts- und Sozialisierungsproblem, in: Festschrift für Kiesselbach 1947.
- Gerloff, Wilhelm, Die öffentliche Finanzwirtschaft, Frankfurt/M. 1948, 2. Aufl.
- Grieger, Rudolf, Die Auswirkungen des BFH-Urteils vom 25. 8. 53 auf die Besteuerung der Genossenschaften, in: DStZ 1954, Ausgabe A.

- Henzler, Reinhold, Genossenschaftswesen, Wiesbaden 1952.
- Känzig, Ernst, Die Aktiengesellschaft im Einkommensteuersystem, Bern 1953.
- Kalkbrenner, Helmut, Wiederaufbau, volkswirtschaftliche Stellung und wirtschaftspolitische Problematik des deutschen landwirtschaftlichen Genossenschaftswesens nach dem Zusammenbruch des Jahres 1945, Dissertation, München 1953.
- Klein, Friedrich, Die Besteuerung der Genossenschaften, in: Seraphim, Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied 1951.
- Klein, Friedrich, Vergleichende Studie zwischen Aktiengesellschaft und Genossenschaft, Dissertation, München 1948.
- Kolbe, Hans, Anregung zur Neuordnung der Genossenschaftsbesteuerung, in: StuW 1949.
- Kuntze-Hatnik, Das gesamte Einkommensteuerrecht, Flensburg 1953.
- Lampe, Adolf, Art. „Körperschaftsteuer“ im Wört. d. Volksw., 4. Aufl., Bd. II.
- Laufburger, Henry, Die Einkommensteuer, in: Hdb. d. Fi., 2. Auflage, Tübingen 1954.
- Lübke, Heinrich, Die Funktionen der ländlichen Genossenschaften in der deutschen Agrarpolitik der Gegenwart und Zukunft, in: Zeitschr. f. d. ges. Gen.-Wes. 1954.
- Meier, Willy, Betriebswirtschaftliche Beurteilung der Steuerfreiheit der Genossenschaftsmolkereien und ihre Auswirkungen auf das gesamte Molkereiwesen, Gutachten, als Manuskript gedruckt von: Fachvereinigung der deutschen Privatmolkereien und -Käsereien, Lübeck.
- Meinhold, Wilhelm, Sammelbesprechung der Gutachten Bühler, Meier, Nöll v. d. Nahmer, in: FA 1950.
- Miksch, Leonhard, Wettbewerb als Aufgabe, 2. Aufl., Godesberg 1947.
- Neumann, Werner, Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung und seine gesellschaftsrechtlichen Auswirkungen bei Genossenschaften, Dissertation, Münster 1953.
- Neumark, Fritz, Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung, Bern 1947.
- Neumark, Fritz, Alte und neue Probleme der Finanzwissenschaft in: FA 1956.
- Nöll von der Nahmer, Robert Philipp, Gutachten über die volkswirtschaftlichen und finanzpolitischen Auswirkungen der steuerlich ungleichen Behandlung von Privatmolkereien gegenüber Genossenschaftsmolkereien, als Manuskript gedruckt von: Fachvereinigung der deutschen Privatmolkereien und -Käsereien, Lübeck.
- Ohm, Hans, Die ökonomische Theorie der Genossenschaft als Ausgangsbasis für ihre Abgrenzung von den Kartellen, in: Zeitschr. f. d. ges. Gen.-Wes. 1952.
- Paulick, Heinz, Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung, Tübingen 1954.

- Paulick, Heinz, Warenrückvergütung, Neuwied 1951.
- Popitz, Johannes, Art. „Körperschaftsteuer“ im Hdw. d. Staatsw., 4. Aufl., Bd. V.
- Rappenecker, Walter Rolf, Die einheitliche Besteuerung der Unternehmen, Dissertation, Heidelberg 1950.
- Reinhardt, Fritz, Die neuen Steuergesetze, Berlin 1934.
- Ritschl, Hans, Die Besteuerung der Genossenschaften, Gutachten I, Hamburg 1954, erstattet dem Deutschen Raiffeisenverband.
- Ritschl, Hans, Zur Frage einer Sollgewinnbesteuerung der Genossenschaften, Gutachten II, Hamburg 1956, erstattet dem Deutschen Raiffeisenverband.
- Rothmund, Helmut, Zur Gewinnbesteuerung der Genossenschaften, Dissertation, Erlangen 1954.
- Schanz, Georg von, Die Besteuerung der Genossenschaften in den deutschen Staaten und in Österreich, in: FA 1886.
- Schmölders, Günter, Organische Steuerreform, Vorschläge, Berlin und Frankfurt/M. 1953.
- Schmölders, Günter, Die geschichtliche Entwicklung der Betriebsbesteuerung, in: StuW 1949.
- Schreiner, Werner, Die Besteuerung der Genossenschaften, Dissertation, Heidelberg 1949.
- Schubert, Rolf, Genossenschaftsrecht und Genossenschaftsbesteuerung, in: Verhandlungsbericht des Deutschen Raiffeisentages 1953.
- Schumacher, Carl, Das Problem der Großgenossenschaften in praktischer Sicht, in: Zeitschr. f. d. ges. Gen.-Wes. 1954.
- Seraphim, Hans-Jürgen, Die marktordnerischen Funktionen der landwirtschaftlichen Absatzgenossenschaften, in: Zeitschr. f. d. ges. Gen.-Wes. 1951.
- Seraphim, Hans-Jürgen, Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied 1951.
- Seraphim, Hans-Jürgen, Die Bedeutung des Genossenschaftswesens im Rahmen der deutschen Agrarpolitik, in: Vorträge und Aufsätze des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Heft 1.
- Seraphim, Hans-Jürgen, Die steuerliche Sonderbehandlung der Molkeereigenenschaften, Gutachten, erstattet dem Deutschen Raiffeisenverband.
- Stackelberg, Heinrich von, Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre, Bern 1948, 2. Aufl.
- Streiber, Hugo, Rechtliche und steuerliche Besonderheiten bei Waren-genossenschaften, in: Branchen-Sonderdienst der Steuer- und Wirtschaftskurzpост, Heft 54, Freiburg/Bg. 1955.
- Terhalle, Fritz, Finanzwissenschaft, Jena 1930.
- Terhalle, Fritz, Die Finanzwirtschaft des Staates und der Gemeinden, Berlin 1948.
- Terhalle, Fritz, Steuerumbau als Aufgabe für heute und morgen, in: FA 1941.

- Teschemacher, Hans, Einkommensteuer, in: Hdb. d. Fi., 1. Aufl., 2. Bd., Tübingen 1927.
- Weippert, Georg, Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs; Zulässigkeit des ergänzenden Nichtmitgliedergeschäfts, in: Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien, herausgegeben vom Bundesjustizministerium, 1. Bd., Bonn 1956.
- Weisser, Gerhard, Heranziehung der Genossenschaften zu Gewinnsteuern?, in: FA 1952.
- Weisser, Gerhard, Stilwandlungen der Wohnungsgenossenschaften, Göttingen 1953.
- Wendt, Herbert, Die wirtschaftspolitische Bedeutung der gewerblichen Genossenschaften, in: Die Genossenschaften des gewerblichen Mittelstandes in der Wettbewerbswirtschaft, Vorträge und Aufsätze des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Heft 5.
- Werner-Meier, Die Neufassung des Rechts der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft, Jena 1940.
- Zülow-Henze-Schubert, Die Besteuerung der Genossenschaften, Kommentar, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1955.
- Bericht der Deutschen Genossenschaftskasse Frankfurt/M. für 1955.
- Bundratsdrucksache Nr. 546/51.
- Genossenschaften und „Kartellgesetz“-Entwurf, Gutachten, erstellt vom Institut für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, 1953.
- Große Steuerreform, Bericht des Arbeitsausschusses für Steuerreform, eingesetzt vom Finanzausschuß des Bundesrats, Stuttgart 1954.
- Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Steuerreform, Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern, Bonn 1954, Heft 30.
- Jahrbuch des Deutschen Raiffeisenverbandes, Bonn.
- Jahrbuch der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft, Köln 1955.
- Organische Steuerreform, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium, Bonn 1953.
- Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1956.
- Zum Problem der gleichmäßigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, Bericht vom 14. 2. 55 der Expertenkommission zur Prüfung der Möglichkeiten gleichmäßiger steuerlicher Belastung der Erwerbsunternehmungen ohne Rücksicht auf die Rechtsform an das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement, Basel 1955.
- Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien, herausgegeben vom Bundesjustizministerium, 1. Bd., Bonn 1956.
- Verhandlungen der Deutschen Nationalversammlung 1919/20, Bd. 341, Anlage 1976.

Lebenslauf

Ich wurde am 13.2.1929 in Posen als Sohn des Dr. Gustav Klusak, damals Leiter der Rechtsabteilung einer Vereinigung deutscher Landwirte in Posen, und seiner Ehefrau Edda, geb. von Sierek, geboren. Von September 1935 bis Januar 1945 besuchte ich die Schiller-Volksschule und die Hindenburg-Oberschule in Posen. Nach der Flucht meiner Familie Anfang des Jahres 1945 setzte ich meine Schulausbildung in Nienburg/Weser fort, um sie Ostern 1948 mit der Reifeprüfung abzuschließen. Es folgte die Lehre als Schriftsetzer in einer Druckerei in Hannover. Nach bestandener Gehilfenprüfung studierte ich Volkswirtschaft an den Universitäten Göttingen und München. Der Abschluß war die Diplomprüfung für Volkswirte am 5. 5. 1954 in München. Danach arbeitete ich nacheinander in einer Bank und bei einem Verband. Seit dem 1. 7. 1955 bin ich bei der Esso AG., Hamburg, tätig. Die Promotion erfolgte im Juli 1957 in München.

